المال والتجارة

AL MAL WALTEGARA

التشوهات الجمركية

إنها تساعد على الاستيراد والإتجار

والكسب السريع على حساب الصناعة المحلية

(مذابح الحضانات في مصر)

« وإستغاثة من أصحاب الحضانات لوزير المالية »

اتفاقية الجات وانعكاساتها على مهنة

المحاسبة والمراجعة في الدول العربية

فهرس إجمالى لموضاعات عام ٢٠٠٤

مالية • اقتصادية • عامة • تصدر شهرياً • العدد ٤٢٨ • شهر ديسمبر ٢٠٠٤ • السعر جنيهان


مصر للتأمين
W-site:www.misrins.com
E-mail:misr_ins@misrins.com



علمية - اقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهرياً
العدد ٤٢٨ - ديسمبر ٢٠٠٤ م

فى هذا العدد

كلمة العدد — صفحة

القسم الأول خاص بنشر الأبحاث المحكمة وفقاً لقواعد النشر العلمى المتعارف عليها عن طريق الأساتذة كل فى تخصصه

الاشتراكات

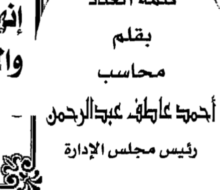
● الاشتراكات السنوية ٢٤ جنيهاً مصرياً داخل جمهورية مصر العربية أو ما يعادلها بالدولار الأمريكى فى جميع الدول العربية
● ترسل الاشتراكات بشيك أو حوالة بريدية باسم مجلة المال والتجارة على العنوان أدناه
● الإعلانات يتفق عليها مع الإدارة

ثمن النسخة

جمهورية مصر العربية جنيهان

سوريا	٥٠ ل.س	ليبيا	٥٠٠ درهم
لبنان	٢٥٠٠ ليرة	السودان	٤٠ جنيهاً
العراق	١٠٠٠ فلس	الجزائر	٥ دينارات
الأردن	١ دينار	الكويت	٨٠٠ فلس
السعودية	١٠ ريالات	دول الخليج	١٠ دراهم

١١ شارع مريت باشا - ميدان التحرير - القاهرة تليفون : ٥٧٤٤٦٣٠ - ٥٧٤٢١٩٠ فاكس : ٥٧٥٠٤١٩



التشوهات الجمركية إنها تساعد على الاستيراد والإتجار والكسب السريع على حساب الصناعة المحلية



****

■ لقد توقعنا بعد طول انتظار حلاً لمشاكلنا الجمركية التى تعوق الصناعة وتؤثر سلباً على الحياة الصناعية وبعد أن فقدت القدرة التنافسية فى وسط سوق مفتوح وسيزداد انفتاحاً مع بداية العام الجديد ٢٠٠٥ دولياً وعربياً ولا شك أن الحكومة لها رغبة صادقة فى حل مشاكل المنتجين وتخفيف الأعباء عن أصحاب المصانع ودعم الاتجاه نحو فتح الأسواق وتحرير التجارة وتنفيذ تعهدات مصر الدولية ولا سيما مع قرب إزالة الرسوم الجمركية بالكامل مع ١٧ دولة عربية فى يناير القادم تنفيذاً للاتفاقيات العربية الحرة وجاءت التعديلات لإزالة التشوهات استجابة لطلب أصحاب المصانع . وللأسف انشغلت حكومتنا السابقة بمشاكل جانبية وبالبحث عن الموازنة وجباية الأموال لسد العجز رغم استمرار الاستنزاف الكامل للمال العام فى إنفاقات مظهرية لا تحقق أى ميزة اقتصادية تساعد على تحقيق معدلات نمو تسمح لنا بالمنافسة فى السوق المفتوحة عربياً وشرق أوسطياً وأوروبياً ودولياً مع تطبيق الجات .

■ وجاءت التعديلات الجمركية مخيبة للآمال وكانت بمثابة صدمة فى معظم بنودها لكثير من الصناعات كان أبرزها هو تخفيض التعريفة الجمركية بالنسبة للسلع الجاهزة إلى حد أنها فى بعض الأصناف وصلت ٢ ٪ فى حين أن الخامات التى تصنع منها هذه السلع تتراوح بين ١٢ إلى ٣٢٪ - فى التعديلات إذا كان لها بعض الإيجابيات المحددة فى بعض الصناعات إلا إن أجزاء منها أصابها بعض التشوهات وتخفيض البنود الجمركية إلى ٦ مجموعات لا شك أنه قضى على التشتت الحاصل داخل الدائرة الجمركية من كثرة التفسيرات والاجتهادات لتحديد البند الذى سيتم التعامل على أساسه .

■ فإذا كان هناك إيجابيات محددة إذا ما قورنت بالسلبيات التى طالت الكثير من الصناعات والتى نعتبرها دعوة إلى غلق المصانع أو هجرتها إلى الدول المجاورة ذات المميزات النسبية الكبيرة والإعفاءات التى لا حدود لها .

■ الجديد فى التعريفة الجمركية الأخيرة أنه تم تخفيض الجمارك على السلع الجاهزة إلى درجة تصعب على الصناعة المحلية منافستها فى ظل الظروف الصعبة من حيث ظروف الاستثمار بالمقارنة للصناعات العربية أو الأجنبية وما تتمتع به من مميزات تمويلية وحوافز من حكوماتها

مـمـا يزيد من قـدراتهـا التنافسية.

■ حقيقة أن الحكومة من خلال الوزارات المعنية واتحاد الصناعات بدأت فتح باب للحوار مع الغرف الصناعية للوقوف على التشوهات التى أصابت الكثير من الصناعات فكانت النتيجة التى توصلنا إليها أن هناك شبه اتفاق أن التعديلات جاءت لصالح التجار والمستوردين فى ظل التعريفة المخفضة للمنتج الجاهز مع بقاء التشوهات بالنسبة للتعريفة على الخامات ومستلزمات الإنتاج .

■ وإننا نلاحظ من خلال حضورنا لجان دراسة تشوهات وسماعنا لبعض الأسس المعمول بها عند دراسة التعديلات ـ أنه لا زيادة فيما تم تخفيضه ولو كان خطأ وهذه ظاهرة خطيرة.

■ كما أن التنزيل فى حدود معينة بصرف النظر عن مقارنة الخامات بالمنتج الجاهز من الخارج لذلك نجد من الأفضل عدم التصنيع محلياً والاتجاه إلى الاستيراد وهذا خطر سيزيد الحياة الاقتصادية والاجتماعية تعقيداً من حيث المزيد من البطالة والخلل فى الميزان التجارى وميزان المدفوعات مما يهدد الأمن والاستقرار فى البلاد و يؤخرنا عن القدرة على منافسة من حولنا من البلاد العربية التى طورت من نفسها بمعدلات أسرع منا بكثير ونحن نعيش فى ظل غياب البرنامج والخطة قومية بل تُركت الحرية لكل من يريد أن يفعل ما يشاء وظهرت طبقة مليارديرات الشوارع.

■ إننا نأمل من الحكومة الجديدة المزيد من الحرية الراشدة غير المدمرة وبخاصة بالنسبة للتصرفات المالية ... إدارة الحكومة الجديدة كان يجب أن تكون من خلال خطة وأهداف لا يجب الخروج عنها ولا تترك الحرية لكل وزير حسب وزنه السياسى إن الحرية المخربة التى عشناها أثرت سلباً على معدلات النمو لاستنزاف الأموال فى مجالات ليس هذا أوانها فى ظل بلد يعيش أكثر من نصف الشعب دون حد الفقر .

■ نأمل أن تسعى الحكومة الجديدة فى أن تزيل ما شاب التعريفة الجديدة من عيوب وسلبيات قد تدمر الصناعة التى تعيش مرحلة من التعثر المالى منذ سنوات نتيجة لحالة من الكساد والركود التى استمرت فترة تزيد عن خمس سنوات ... الأمر فى حاجة إلى دراسة متأنية حتى لا نخرج من تشوهات إلى تشوهات أخرى أكثر تشوهاً وهنا سندخل فى دائرة مفرغة ستكون لها آثار لا يحمد عقباها على الصناعات المحلية طالما انتفى فيها عنصر العدالة و المحاباة للسلع الجاهزة على حساب المواد الخام ومستلزمات الإنتاج وهذا ما يجعلنا نعتقد أن المصالح الشخصية غالبة على المصلحة العامة .

■ التشوهات من الأسباب الرئيسية فى عدم وجود جو مناسب لمزيد من الاستثمارات المحلية و الخارجية فالأمر يحتاج إلى منظومة من العمل داخل مصر للنهوض بالاقتصاد المصرى من كبوته بعد فترة طويلة من الارتجال الاقتصادى بعد أن استشرى الفساد وأثر على معظم القرارات الاقتصادية مما خلق طبقة من أصحاب المليارات القذرة فى أيام معدودة من خلال الاستيراد والتجارة والاحتكار والتخزين مع التلاعب فى الأسعار فى السوق واستغلال الظروف بجانب استنزاف المال العام فى مشاريع واستثمارات ●

العوامل المؤثرة فى تغيير مراجع الحسابات فى قطر

« دراسة تحليلية ميدانية »

دكتور / أحمد سباعى قطب

عضو هيئة التدريس بكلية التجارة جامعة القاهرة ، ومعار حالياً لكلية الإدارة والاقتصاد بجامعة قطر

ملخص :

أجريت هذه الدراسة التحليلية الميدانية لاستكشاف العوامل المؤثرة على تغيير مراجع الحسابات من وجهة نظر المراجعين والمدراء الماليين للشركات فى دولة قطر ، وتأثير تغيير المراجع على الشركة محل المراجعة وعلى مكتب المراجعة ، وقد تم تقسيم العوامل التى تؤثر فى تغيير المراجع إلى ستة أقسام تحتوى على ٢٦ عاملاً تم التعرف عليها من خلال الدراسة التحليلية للفكر المحاسبى فى هذا المجال وقد توصلت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة التى تتصف بتقديم خدمات مميزة عن المكاتب الأخرى أو تلك التى يتصف أداؤها بالجودة العالية أو تلك التى لها سمعة وشهرة أو تلك التى تؤدى خدمات كافية ومطلوبة للعميل تكون أقل احتمالاً للتغيير ، وقد اتفقت وجهات نظر المراجعين والمدراء الماليين حول غالبية العوامل المؤثرة على تغيير مراجع الحسابات وتأثير تغيير المراجع على الشركة وعلى مكتب المراجعة ، واختلفت بالنسبة لأربعة عوامل فقط - حيث وافق عليها المراجعون ورفضها المديرون الماليون - وهى تفضيل الإدارة الجديدة مراجعا آخر لأسباب شخصية ، والخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة ، وتخفيض أتعاب المراجع ، وأن تغيير المراجع له تأثير سلبى على سمعة مكتب المراجعة ، من ناحية أخرى هناك علاقة ارتباط موجبة معنوية بين عمر المنشأة وعدد مرات تغيير المراجع . كما توجد علاقة ارتباط موجبة غير معنوية إحصائيا بين قيمة إجمالى أصول الشركة وعدد مرات تغير المراجع .

١ - مقدمة :

- **طبيعة المشكلة :**

نال موضوع تغيير مراجع الحسابات لمنشآت الأعمال اهتماماً ملحوظاً من الباحثين منذ أربعة عقود لما له من ارتباط باستقلالية المراجع Auditor independence وأتعاب المراجعة Audit Fees ، وجودة أداء عملية المراجعة Audit Quality ، وفترة تعاقد المراجع مع العميل Audit Tenure ، فقد تتدخل إدارة

الشركة محل المراجعة فى تعيين وعزل المراجع الخارجى مما قد لا يوفر له بيئة عمل خالية من الضغوط أو التأثير على استقلاله الذهنى والمهنى والذى قد ينعكس بدوره على مصداقية تقرير المراجعة ، ولازال الجدل مستمرا حول هذا الموضوع وقد زاد فى الفترة الأخيرة بسبب المشاكل المالية التى واجهت بعض منشآت الأعمال الضخمة مثل شركة إنرون ، وارتباط ذلك بفشل المراجع فى التقرير مسبقاً عن تلك المشاكل ، الأمر الذى حدا بالبعض إلى المطالبة بالتغيير الإجبارى للمراجع Mandatory Change كل فترة معينة (أى ضرورة إجراء تناوب للمراجعين Auditor Rotation على المنشأة كل فترة محدودة ، كما حدا بلجنة الأسواق المالية الأمريكية SEC مؤخراً إلى المطالبة بإجراء أبحاث حول العلاقة بين فترة ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة وبين فشل المراجعة (Geiger and Raghunandan 2002)

وانطلاقاً مما تقدم تبدو أهمية التعرف على العوامل المؤثرة فى تغيير مراجع الحسابات واضحة ، وحيث إن الدول النامية تمر بمرحلة تطور اقتصادى يستلزم إجراء المزيد من الأبحاث حول الجوانب المختلفة لمهنة مراجعة الحسابات فيها - لما لها من ارتباط وثيق بالنشاط الاقتصادى والأسواق المالية - فإن أهمية دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على تغيير مراجع الحسابات من وجهة نظر الأطراف ذات الصلة خاصة المراجعين أنفسهم والشركات التى يراجعون حساباتها تبدو أيضاً واضحة ، ونظرا لأن قطر من الدول النامية التى تتميز بالنمو الاقتصادى المضطرد والتحول إلى اقتصاد السوق والخصخصة وظهور العديد من الشركات المساهمة فى الفترة الأخيرة وتطور ونمو سوق الأوراق المالية بشكل مستمر فقد اعتبرت بيئة ملائمة لدراسة وتحليل العوامل المؤثرة على تغيير مراجع الحسابات فيها ، لذلك يمكن القول إن المشكلة التى يتناولها هذا البحث تتركز فى التعرف على أسباب تغيير مراجع الحسابات فى منشآت الأعمال بدولة قطر وتحليل الفكر المحاسبى الخاص بأسباب هذا التغير .

وتجدر الإشارة إلى أن مكاتب المراجعة التى تزاول العمل حالياً بدولة قطر تنقسم إلى ثلاثة أنواع من المكاتب : النوع الأول : المكاتب المحلية المملوكة لمواطنين قطريين . النوع الثانى : مكاتب المراجعة التابعة لشركات المراجعة العالمية الأربعة الكبار Big 4 ، والنوع الثالث: مكاتب المراجعة الأجنبية بخلاف شركات المراجعة الأربعة الكبار ، هذا النوع الذى تمتاز به بيئة المراجعة فى (قطر) يزيد من درجة المنافسة فى

سوق المراجعة ويستدعى دراسة الجوانب المختلفة لعملية المراجعة بما فى ذلك موضوع تغيير مراجع الحسابات .

هذا ويشير الواقع الحالى إلى أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big 4 تتولى مراجعة حسابات الشركات المساهمة القطرية ، من زاوية أخرى يلزم البنك المركزى البنوك فقط بتغيير المراجع كل خمس سنوات ، ولكن هذا لا يمنع حق البنك فى تغيير المراجع قبل مرور تلك الفترة ، أما بالنسبة لباقى الشركات فلا يوجد إلزام عليها بتغيير المراجع كل فترة وإنما يترك الأمر للشركة والمراجع ، كما تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد فى الوقت الحالى تنظيمات مهنية للمحاسبين والمراجعين بالدولة ، تقوم على تنظيم شئون المهنة ورعاية أعضائها وتحديد المعايير وقواعد السلوك المهنى ، ولكن صدر مؤخراً قانون إنشاء الجمعيات المهنية الذى من شأنه إتاحة المجال لظهور تنظيمات مهنية فى وقت قريب .

- **هدف ومنهج وخطة البحث :**

يهدف البحث إلى التعرف على العوامل التى تؤثر فى عملية تغيير مراجع الحسابات بدولة قطر ، ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة وتحليل الفكر المحاسبى فى مجال تغيير مراجع الحسابات للوقوف على أهم الاتجاهات المرتبطة به ثم أجريت دراسة ميدانية من خلال استبيان لجمع البيانات اللازمة وتحليلها إحصائياً باستخدام كل من المتوسط الحسابى والانحراف المعيارى وارتباط بيرسون وتحليل كروسكال واليس لاستخلاص أهم العوامل التى تؤدى رلى تغيير مراجع الحسابات .

٢ ـ تحليل أسباب تغيير مراجع الحسابات فى الفكر المحاسبى :

يتناول هذا الجزء من البحث تحليل الدراسات السابقة التى وردت فى الفكر المحاسبى ذات الصلة بموضوع تغيير مراجع الحسابات للتعرف على أهم نتائجها واستخلاص العوامل المرتبطة بتغيير المراجع .

١/٢ ـ الدراسات السابقة :

اشتمل الفكر المحاسبى على العديد من الدراسات التى تناولت عملية تغيير مراجع الحسابات من زوايا مختلفة ، ومنذ ما يقرب من أربعة عقود والبحث مستمر حول الإطار الملائم لتغيير المراجع والانعكاسات المختلفة لعملية تغييره على الشركة محل المراجعة وإدارتها وأسهمها ، وعلى مكتب المراجعة وسمعته ، وعلى مهنة المراجعة ويوضح الجدول رقم (١) تحليلا مختصراً لأهداف ونتائج معظم الدراسات السابقة التى تناولت الجوانب والزوايا المختلفة لعملية تغيير مراجع الحسابات ومن هذا الجدول يمكن استخلاص ما يلى :ـ

أولاً : أن الأبعاد المتعددة لعملية

تغيير مراجع الحسابات يمكن حصرها فيما يلى :-

- تأثير تغيير المراجع على أسعار أسهم الشركات محل المراجعة .
- تأثير التغير على استقلالية المراجع .
- تأثير التغير فى أتعاب المراجعة على تغيير المراجع .
- تأثير تعرض الشركة لمصاعب مالية على تغيير المراجع .
- تأثير تحفظ المراجع أو عدم إبدائه للرأى على تغيير المراجع .
- تأثير رضاء إدارة المنشأة محل المراجعة على تغيير المراجع .
- تأثير انهيار بعض الشركات الكبرى على تغيير المراجع
- تأثير تغيير المراجع على التكاليف والأرباح .

ثانياً: - أن النتائج التى توصلت إليها الدراسات السابقة يمكن حصرها فيما يلى :

- هناك عدم اتفاق حول تأثير تغيير المراجع على أسعار الأسهم وقت الإعلان عن هذا التغيير .
- لم يثبت بصورة جازمة على أن تغيير المراجع بسبب إبدائه رأى متحفظاً قد أدى إلى حصول الشركات على رأى نظيف فى الفترة التالية للتغيير .
- إن أغلب حالات تغيير المراجع فى الشركات التى تعانى من عسر مالى كانت تتم من قبل المراجع وليس من قبل الشركة .
- الشركات التى تحولت إلى شركات مساهمة عامة غيرت المراجع بمراجع آخر من مكاتب المراجعة الكبرى لأنها بحاجة إلى إصدار أسهم وترغب فى الحصول على ثقة الممولين والمستثمرين .
- هناك منافع ومضار لعملية تغيير المراجع تتمثل المنافع فى أن عمل المراجع سيكون أكثر موضوعية واستقلالية مما سيؤدى إلى مزيد من المصداقية فى تقرير المراجع ، بالإضافة إلى أن التغيير الدورى للمراجع سيخلق بيئة مراجعة منافسة ويقلل من تكاليف المراجعة .

أما مضار تغيير المراجع فهى أن العلاقة الجيدة بين المراجع والعميل ستنتهى قبل أوانها كما أن هناك احتمالا أن تنخفض جودة عملية المراجعة .

- لم يثبت أن استمرار المراجع مع المنشأة لفترة طويلة قد أثر على جودة عمل المراجع أو أثر على جودة الأرباح المنشأة محل المراجعة .
- هناك اتفاق على أن الخلاف بين المراجع والإدارة حول تطبيق المبادئ المحاسبية هو أحد أسباب تغيير المراجع.

جدول رقم (١)
ملخص للدراسات السابقة فى مجال تغيير مراجع الحسابات

الدراســـة	أهداف الدراسة	النتائـــــــج
Burton & Roberts 1967	دراسة أسباب تغيير المراجع من خلال فحص ٨٣ حالة تغيير مراجع خلال الفترة ١٩٥٢ ـ ١٩٦٥	أهم أسباب تغيير المراجع هى تغيير إدارة المنشأة محل المراجعة ، والخلاف بين المراجع والإدارة حول تطبيق المبادئ المحاسبية ، ورغبة الإدارة فى الحصول على خدمات إضافية ، وكسب ثقة الممولين الجدد للشركة .
Carpenter & Strawser 1971	دراسة أسباب تغيير المراجع من وجهة نظر المديرين الماليين بالشركات الأمريكية التى تحولت إلى شركات مساهمة عامة.	أهم أسباب تغيير المراجع تتمثل فى عدم رضاء إدارة الشركة عن جودة عمل المراجع والخلاف حول أتعاب المراجعة ، والرغبة فى استخدام مكاتب مراجعة ذات سمعة وشهرة ، وتغيير الإدارة ، ولإصدار أوراق مالية جديدة .
Mautz 1974	دراسة علاقة تغيير المراجع بالأربعة مجالات التالية : استقلال المراجع فعالية أداء المراجعة ، الجوانب الاقتصادية ، واحتمال الاستفادة من خدمات المراجع الأخرى .	أظهرت الدراسة أن تغيير المراجع يجب أن ينبع من التقييم الواقعى للعمل الذى يؤديه المراجع ، فإذا كان المراجع يؤدى العمل بشكل مرض فإن مخاطر العلاقة الطويلة بين المراجع والمنشأة يمكن تجنبها ، أما إذا لم تكن الشركة راضية عن عمل المراجع فإنه يتعين تغيير المراجع ، كما أظهرت الدراسة أنه لا داع للتغيير التحكمى للمراجع كل عدة سنوات .
Bedingfield & Loeb 1974	دراسة أسباب تغيير المراجع فى ٢٥٠ منشأة أمريكية قامت بتغيير المراجع خلال الفترة ١٩٧١ ـ ١٩٧٣	أهم أسباب تغيير المراجع هى الخلاف حول الأتعاب (٤٦ ٪ من الحالات) ، والخلاف فى تطبيق المبادئ المحاسبية (١١٪ من الحالات)، وباقى الحالات بسبب الخلافات الأخرى بين المراجع والإدارة .
Fried & Schiff 1981	دراسة ردود أفعال السوق تجاه تغيير المراجع .	هناك رد فعل سلبى فى السوق حول وقت الإعلان عن تغيير المراجع حتى بالنسبة للمنشآت التي تحولت إلي إحدى شركات المراجعة الكبرى .
DeAngelo 1981	دراسة حول علاقة تغيير المراجع بحجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة.	.عندما يكبر حجم الشركة محل المراجعة فإنها تتجه غالباً نحو أحد مكاتب المراجعة الكبرى .

الدراســـة	أهداف الدراسة	النتائـــــج
DeAngelo 1982	دراسة أسباب تغيير المراجع فى الشركات التى تعمل فى صناعة الزيت والغاز.	تفضل تلك الشركات اختيار مراجع يفضل الطريقة المحاسبية التى تتمشى مع ما تراه الإدارة ملائماً لتلك الصناعة .
Chow & Rice 1982	دراسة ما إذا كانت التحفظات التى ترد بتقرير المراجع تؤدى إلى تغيير المراجع وما إذا كان تغيير المراجع يؤدى إلى الحصول على تقرير نظيف.	تأخذ إدارة المنشأة فى اعتبارها ـ عند اتخاذ قرار تغيير المراجع ـ رد فعل المساهمين وانعكاسه على مصالحها الذاتية تميل المنشآت إلى تغيير المراجع بعد تلقى تقرير متحفظ . المنشأة التى غيرت مراجعها بسبب التقرير المتحفظ ليس من المتوقع أن تحصل على تقرير نظيف فى العام التالى وذلك بالمقارنة بالمنشأة التى تلقت تقريراً متحفظاً ولم تغير مراجعها .
Smith & Nichols 1982	دراسة ردود أفعال السوق تجاه حالات عدم الاتفاق بين المراجع والمنشأة محل المراجعة خاصة حالات عدم الاتفاق بشأن المبادئ المحاسبية .	ردود الأفعال العكسية لدى المستثمرين ذات معنوية أكثر عندما كان تغيير المراجع لاحقاً للإفصاح عن حالات عدم الاتفاق بين مديرى المنشأة والمراجع ، بالإضافة إلى أن تغيير المراجع بعد تقديم تقرير متحفظ يؤدى لحدوث تكاليف تتحملها الأطراف ذات الصلة.
Kunitake 1983	تهدف الدراسة إلى الإجابة على تساؤلين : الأول ما إذا كان أعضاء مجلس الإدارة غير العاملين بالشركة يفضلون تغيير شركات المراجعة الصغيرة بأخرى أكبر ، والثاني ما إذا كان وجود لجنة مراجعة بالشركة يؤدى إلى تغيير المراجع بدرجة أكبر من الشركات التى ليس لديها لجنة مراجعة .	تشير النتائج إلى أن أعضاء مجلس الإدارة من خارج الشركة لا يفضلون إحلال شركات المراجعة الصغيرة بأخري أكبر ، كذلك الشركات التى لديها لجنة مراجعة لا تغير المراجع بدرجة أعلى أو أقل من الشركات التى ليس لديها لجنة مراجعة .
Nichols & Smith 1983	دراسةردود أفعال السوق تجاه التحول من شركة مراجعة عادية إلى إحدى شركات المراجعة الكبرى ، وكذا التحول العكسى .	رد فعل السوق تجاه التحول من شركة مراجعة عادية إلى شركة من شركات المراجعة الكبرى بصفة عامة إيجابياً أو سلبياً .

الدراســــة	أهداف الدراسة	النتائــــــج
Eichenseher & Shields 1983	دراسة أراء المديرين الماليين فى عينة من الشركات التى غيرت مراجعيها .	أهم أسباب تغيير المراجع واختيار مراجع جديد هى تخفيض الأتعاب والعلاقات العملية الطيبة مع المراجع بما يجعله يستجيب لاحتياجات الإدارة .
McConnell 1984	دراسة العلاقة بين تغيير المراجع وعدم الاتفاق بين المراجع والإدارة بشأن الأمور الفنية ، وذلك فى المنشآت التى قامت بتغيير مراجعيها خلال الفترة ١٩٧٤ ـ ١٩٧٨ .	١٤ ٪ فقط من العينة المستخدمة أظهرت أن تغيير المراجع كان نتيجة لعدم اتفاقه مع الإدارة بشأن أمور فنية ، ومن ثم لا يعد عدم الاتفاق بين المراجع والإدارة بشأن الأمور الفنية سبباً رئيسياً لتغيير المراجع .
Schwarts & Menon 1985	دراسة العلاقة بين المنشآت التى تعانى من عسر مالى وتغيير المراجع.	هناك ميل لدى الشركات التى تواجه مصاعب مالية إلى تغيير المراجع مقارنة بالشركات الناجحة .
Smith 1986	دراسة ما إذا كانت الشركات التى تغير مراجعيها بسبب التقرير المتحفظ تحصل على تقرير أفضل ، وذلك بفحص عينة من الشركات التى غيرت مراجعيها خلال الفترة ١٩٧٧ ـ ١٩٨٤ .	٣,٦ ٪ فقط من عينة المنشآت التى غيرت المراجع بسبب التحفظ نجحت فى إزالة تحفظ المراجع .
Craswell 1988	دراسة تأثير التحفظات على تغيير المراجعين فى البيئة الأسترالية .	هناك احتمال كبير بأن يغير المديرون المراجع عقب إصدار المراجع للتحفظات ويمكن الحصول على تقرير نظيف من المراجع الجديد فى بعض الحالات .
Williams 1988	الإجابة على تساؤل حول أسباب تغيير المنشأة للمراجع رغم التكاليف التى تتحملها المنشأة بسبب هذا التغيير .	تميل المنشأة لتغيير المراجع إذا تأثرت سمعتها بشكل سلبى ، وأن المنشأة التى أصبحت أكثر مديونية وقامت بتغيير الإدارة تقوم غالباً بتغيير المراجع .
Beatty 1989	دراسة دوافع تغيير المراجع فى الشركات التى تحولت إلى شركات مساهمة عامة .	نتيجة رغبة الشركة فى زيادة ثقة المستثمرين لشراء الأسهم فإنها تتحول إلى مراجع يتمتع بالشهرة والسمعة الطيبة .

الدراســـة	أهداف الدراسة	النتائـــــج
Johnson & Lys 1990	التـوصل إلى الدوافع وراء تغـيـيـر المراجع من خلال تحليل الخصائص المالية والتشغيلية للشركات ، وذلك فى ١٠٠ حـالة تغـيـيـر مـراجع فى أمريكا خلال الفترة ١٩٧٣ ـ ١٩٨٢	تقوم بعض مكاتب المـراجعة بتغيير الشـركة رغـبـة فى التـخـصص فى صناعـة مـعـينة للاستفادة من المزايا التنافسية للتخصص . ترتبط الميـزة التنافسـيـة لمكتب المـراجـعـة بالخصـائص المالية والتشغيلية للعميل ، ومع مـرور الزمن قد تتغيـر خصائص العميل مـما يؤدى إلى تضاؤل الميزة التنافسية ومن ثم قيام مكتب المراجعة بتغيير العميل . الشـركات التى تم تغـيـيـرها من جـانب مكاتب المـراجعة أقل ربحـية من الشـركات التى لم يتم تغييرها . هناك عـلاقـة بين خـصـائص الشـركـة وحـجم مكتب المراجعة .
Haskins & Williams 1990	دراسة أسباب تغيير المراجع	الأسباب الأكثر أهمية : التعثر المالى للشركة . حـجم الشـركـة ، مـعـدل نمـو الشـركـة ، أتعـاب المـراجـعـة ـ تخـصص مكتب المـراجـعـة فى الصناعة التى تعمل بها الشركة . الأسباب المتوسطة الأهمية : جودة المـراجعة ، التغير النسبى فى الملكية للعميل .
Teoh 1992	تحليل تأثيـر تغـيـيـر المـراجع على أسعار السهم فى الأسواق المالية .	رد فعل المستثمر تجاه تغيير المراجع يتوقف على تقرير المـراجع قبل التـغـيـيـر ، وعناصـر أخرى تتعلق بتكاليف ومنافع التغيير ، وعندما يكون التـغـيـيـر مكلفـا يكون رد فعل المـسـتـثـمـر سلبياً .
أبو الحسن 1993	دراسـة أسـبـاب تغـيـيـر المـراجع من خـلال استـبـيـان يتـضـمن ٢٣ سـبـبـاً مـحـتـمـلاً لتـغـيـيـر المـراجـع ، وتم الحـصـول على ردود ٧١ مـراجـعـا ، وذلـك بـالـتـطـبـــيق على مـكـاتـب المراجعة العاملة فى المملكة العربية السعودية .	يوجـد اتفـاق عـام نحـو إعطاء الأسـبـاب غـيـر الفنية لتغيير المراجع أهمية أكبر من الأسباب الفنية . اختلفت ردود المراجـعين بحـسب حجم مكتب المراجعة
Krishnan 1994	فحص كيفية صياغة المراجع لرأيه	هناك ثلاثة أسباب رئيسية لتغيير المراجع هى

الدراسة	أهداف الدراسة	النتائج
	فى عينتين من المنشآت كلتاهما حصلت على رأى متحفظ ولكن إحداهما قامت بتغيير المراجع والأخرى لم تغيره .	عدم الرضا عن مستوى الخدمة المقدمة ، وعدم الاتفاق بشأن الأتعاب ، وعدم الاتفاق بشأن القضايا المحاسبية ويعد اتخاذ موقف أكثر تحفظاً فى تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية أحد أهم أسباب تغيير المراجعين.
Beattie & Fearnely 1995	التعرف على العوامل المؤثرة فى تغيير المراجع وذلك فى عينة من ٢١٠ من الشركات المقيدة بالبورصة فى بريطانيا .	أهم العوامل المؤثرة فى تغيير المراجع هى أتعاب المراجعة ، ومدى الشهرة والسمعة التى يتمتع بها مكتب المراجعة ، وتغير الإدارة فى المنشآت محل المراجعة ، وعدم حصول المنشأة على خدمات كافية من المراجع ، وعدم رضاء الإدارة عن مستوى المراجعة .
Petty & Cuganesan 1996	تحليل مزايا ومضار تغيير المراجع فى استراليا نتيجة لاقتراح إحدى اللجان أن يتم إجراء تغيير دورى للمراجع وذلك بغرض حماية استقلال المراجع .	إن مزايا تغيير المراجع تتمثل فى أن عمل المراجع سيكون أكثر موضوعية واستقلالية مما سيؤدى إلى مزيد من المصداقية فى تقرير المراجعة ، بالإضافة إلى أن التغيير الدورى للمراجع سيخلق بيئة مراجعة منافسة ويقلل تكاليف المراجعة ، أما عيوب تغيير المراجع فهى أن العلاقة الجيدة بين المراجع والعميل ستنتهى قبل أوانها ، كما أن هناك احتمالا أن تنخفض جودة أداء عملية المراجعة .
Gregory & Collier 1996	دراسة العلاقة بين أتعاب المراجعة وتغيير المراجع وذلك فى عينة من ٣٩٩ شركة فى بريطانيا .	هناك علاقة عكسية بين أتعاب المراجعة وتغيير المراجع ، ويرتبط معدل انخفاض أتعاب المراجعة مع طبيعة التغيير ، فإذا كان التغيير من قبل المراجع فلا تنخفض الأتعاب ،أما إذا كان من جانب الشركة فإنه يؤدى إلى انخفاض الأتعاب .
علقم والرجبى 1997	التعرف على عوامل تغيير المراجع فى الشركات المساهمة الأردنية ، وذلك فى عينة من ١٦ مكتب مراجعة تم تغييرها خلال الفترة ١٩٨٨ ـ ١٩٩٣ و ٣٢ إدارة شركة قامت بتغيير المراجع .	من وجهة نظر المراجعين تعد جميع العوامل التى تم الاستفسار عنها تؤثر فى تغيير المراجع . من وجهة نظر إدارات الشركات فإن جميع العوامل لها تأثير على تغيير المراجع فيما عدا العوامل المرتبطة بتطبيق معايير المراجعة وقواعد السلوك المهنى .

الدراســـة	أهداف الدراسة	النتائــــــج
Brody & Moscove 1998	مناقشة الجدل حول التغير الإجبارى لشـركـات المـراجـعـة وعـلاقـة ذلك بجودة المراجعة .	هناك أراء ضـد التـغـيـر الإجبارى ، حيث إنه سـيـؤدى إلى زيادة التكاليف على شـركـات المراجعة وعلى العملاء وعلى جميع الأطراف بشكل عـام ، ويجب الأخذ فى الاعـتـبار عنصر الجودة وبالتـالى تقرير مـا إذا كـانت الزيادة فى الجودة تعوض التكاليف الإضافية الناتجة عن التغيير الإجبارى للمراجع .
Catanach & Walker 1999	تقديم إطار مفاهيمى لفحص جودة المراجعة وفترة تعاقد المراجع مع العميل وتغيير المراجع .	إن جودة المراجعة دالة فى أداء المراجع ، وإن قدرة المراجع وسلوكه المهنى يمثلان العوامل الأسـاسـيــة التى تؤثر فى أدائه ، وأن الدوافع الاقتصادية وهيكل السوق لها علاقة بكل من أداء المراجع وفترة تعاقده ، بالإضافة إلى أن تقييم كفاءة التغيير الإجبارى للمراجع قد يكون عملية مركبة ذات جوانب عديدة أكثر منها اختبار بسيط للارتباط بين علاقة جودة المراجع وفترة تعاقده .
خـــشـــارمـــه والعمرى 2000	فحص أسباب تغيير المراجع من وجهة نظر المراجعين أنفسهم من خلال عينة من ١٥٥ مراجعاً فى الأردن .	أهم أسـبـاب تغـيـيـر المـراجع هى العـلاقـة الشـخـصـيـة بين الإدارة والمـراجع ، وحـجـم الشركة محل المـراجـعـة ، ورغبة الإدارة فى الحصول على خدمات إضافية ، وتعثر الوضع المـالى للشـركـة وإصـدار تقـرير مـتـحـفظ والخـلاف حـول طرق العـرض والإفــصـــاح المحاسبى ، وتميز وجودة وحجم وشهرة مكتب المراجعة .
Fearnley, et al 2002	مناقشة تأثير انهيار شركة إنرون على الجوانب المرتبطة بالتقارير المـاليـة ومنهـا تغـيـيـر مـراجع الحسابات .	عقب انهيار شركة أنرون كانت هناك ردود فعل متسرعة ، ومن بين تلك الردود الجدل حول تغيير مراجع الحسابات ولكن تغيير المراجع سـيـؤدى إلى زيادة فى التكاليف بدون منافع محددة .
Geiger & Raghunandan	دراسة العلاقة بين طول فترة تعاقد المراجع مع العميل وفشل المراجع فى التقرير السليم عن حالة العميل ،	هناك حـالات فـشل تقـارير المـراجـعـة فى السنوات الأولى لتعاقد المراجع مع الشركة مقارنة بالمراجع الذى عمل مع الشركة لفترة

الدراســـة	أهداف الدراسة	النتائـــــج
2002	من خلال فحص تقارير المراجعة للشركات التي تعرضت للإفلاس ودراسة طول فترة تعاقد المراجع مع هذه الشركات	أطول ، لا يوجد اتفاق على أن يكون تغيير المراجع عملية إجبارية ، وهناك علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد المراجع وفشل تقارير المراجعة.
الفضل 2003	الكشف عن العوامل المؤثرة فى تغيير المراجع وأهميتها لكل من إدارة الشركة والمراجع وذلك فى ٢١ شركة حدثت فيها عملية تغيير المراجع خلال الفترة ١٩٩٥ ـ ٢٠٠٠ و ٢٨ مراجعا تم تغييرهم خلال نفس الفترة بالعراق .	هناك شعور قوى لدى المراجعين بأن معظم حالات تغييرهم كانت بسبب التزامهم بالقواعد والسلوك المهنى للمراجعة بينما حاول مديرو الشركات التقليل من أهمية هذا العامل فى عملية تغيير المراجع .
Gomez-Aguilar 2003	معرفة ما إذا كانت الشركات الإسبانية تتبنى استراتيجية تغيير المراجع لتجنب تقرير به تحفظات ، وذلك على عينة من ٧٣٥ شركة خلال الفترة ١٩٩١ ـ ١٩٩٦ .	ليس هناك زيادة فى احتمال تغيير المراجع بعد التقرير المتحفظ الشركات التى غيرت المراجع بعد الحصول على تقرير متحفظ من غير المحتمل أن تبحث عن مراجع ذى جودة أعلى مقارنة بالشركات التي لم تحصل على تقرير متحفظ تم قياس الجودة على أساس تخصص المراجع ، والسمعة ، وحجم شركة المراجعة ، وقد وجد فى ٩٢ شركة من الشركات التى حصلت على تقرير متحفظ أن احتمال حصولها على تقرير متحفظ تال يرتبط بشكل معنوى بجودة المراجع الذى تم اختياره .
Myers, et al, 2003	دراسة العلاقة بين فترة عمل المراجع مع الشركة ، وجودة الأرباح ، وجودة القوائم المالية بشكل عام باستخدام العوائد الغير عادية والدفع وراء الدراسة هو الاتجاه إلى أن يكون تغيير المراجع إجباريا ، والذى ينبنى على أن عمل المراجع لفترة طويلة بشركة معينة يؤدى إلى انخفاض جودة الأرباح .	هناك جودة عاليه للأرباح مع طول فترة عمل المراجع مع الشركة ، وتفسير ذلك على أساس أنه فى ظل البيئة الحالية فإن طول فترة عمل المراجع مع الشركة يجعل المراجع أكثر تقييداً لقرارات الإدارة عند إعداد التقارير عن النتائج المالية (القوائم المالية.)

المصـدر : الباحـث

٢/٢ ـ العوامل المؤثرة فى عملية تغيير مراجع الحسابات :

من خلال تحليل نتائج الدراسات السابقة أمكن استخلاص النتيجتين التاليتين

(١) هناك مجموعة كبيرة من العوامل التى لها صلة بتغيير مراجع الحسابات .

(٢) هناك آثار متوقعة لتغيير المراجع على الشركة محل المراجعة وعلى مكتب المراجعة ، وفيما يلى تبيان كلا النتيجتين بشكل من التفصيل :

أولاً : العوامل المرتبطة بتغيير المراجع :

تتركز هذه العوامل حول :

- الخلاف حول الأتعاب .
- تغيير إدارة الشركة .
- عدم رضاء إدارة المنشأة محل المراجعة عن جودة أداء المراجع .
- عدم رضاء إدارة المنشأة محل المراجعة عن كفاية ما يقدمه المراجع من خدمات.
- عدم سرعة المراجع فى توفير المعلومات التى تطلبها إدارة المنشأة محل المراجعة .
- الخلاف بين المراجع والإدارة بشأن تطبيق المبادئ المحاسبية .
- إبداء المراجع رأياً متحفظاً أو امتناعه عن إبداء رأى .
- العلاقة الطيبة بين الإدارة والمراجع .
- كبر حجم الشركة مما يجعلها تتحول إلى أحد مكاتب المراجعة الكبرى .
- قوانين الدولة .
- تحول الشركة إلى شركة مساهمة عامة ورغبتها فى الحصول على ثقة الممولين والمستثمرين .
- مواجهة الشركة مصاعب مالية .
- التحول إلى مراجع متخصص فى نفس الصناعة .
- المراجع يغير الشركة بسبب رغبته فى التخصص فى صناعة معينة .

ثانياً : آثار تغيير المراجع على كلا من الشركة محل المراجعة ومكتب المراجعة :

يؤثر تغيير المراجع على الجوانب التالية :

- أسعار أسهم الشركة محل المراجعة .
- المركز المالى للشركة محل المراجعة .
- تكاليف وأرباح الشركة محل المراجعة .
- سمعة وشهرة المراجع .
- استقلال وحياد المراجع .
- بيئة المراجعة .
- إيرادات مكتب المراجعة .
- تقرير المراجعة التالى .
- جودة عملية المراجعة .

واستناداً إلى ما سبق يرى الباحث أن دراسة تغيير المراجع تكشف عن جانبين الأول يتعلق بالعوامل المؤثرة فى التغيير وما إذا كان هذا التغيير راجعاً إلى الشركة محل المراجعة (تغيير الإدارة ـ الخلاف حول الأتعاب ـ عدم رضاء الإدارة عن جودة عمل المراجع ـ عدم رضاء الإدارة عن طريقة عمل المراجع ـ رغبة الإدارة فى التحول إلى مكتب مراجعة من المكاتب الكبرى ـ تقديم المراجع لتقرير يتضمن تحفظات ـ رغبة الإدارة فى التغيير للحصول على خدمات إضافية من المراجع الجديد ـ رغبة الإدارة فى التحول نحو مراجع متخصص فى الصناعة)، أو بسبب المراجع (رغبة فى التخصص ـ الابتعاد عن شركة تعانى من مصاعب مالية ـ الخلاف حول الأتعاب ـ الخلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية) ، أو تغيير إجبارى ناتج عن

القوانين فى بعض الدول ، أما الجانب الثانى فيتعلق بالتأثيرات المحتملة لهذا التغيير على كل من الشركة محل المراجعة (أرباح وتكاليف الشركة - أسعار أسهم الشركة - المركز المالى للشركة) ، والمراجع (استقلال وحياد المراجع - سمعة وشهرة مكتب المراجعة - جودة عملية المراجعة) .

هذا ويرى الباحث أنه يمكن تقسيم العوامل التى تؤثر فى تغيير المراجع إلى ستة أقسام على النحو التالى :-

١ - العوامل المرتبطة بتغيير إدارة الشركة محل المراجعة ، وتشمل :

- رغبة الإدارة الجديدة للشركة إنهاء ما يربط الشركة بالإدارة القديمة .
- تفضيل الإدارة الجديدة مراجعا آخر لأسباب شخصية.
- رغبة الإدارة الجديدة فى زيادة الثقة بها وبالشركة .

٢ - العوامل المرتبطة بتغييرات فى الشركة محل المراجعة ، وتشمل :

- إصدار الشركة أسهما جديدة لأول مرة .
- زيادة أو تخفيض حجم رأس مال الشركة .
- تغيير ملكية الشركة .
- تعثر الوضع المالى للشركة.

٣ - أسباب أخرى خاصة بالشركة وتشمل :

- رغبة الشركة فى مراجع متخصص .
- الرغبة فى تركيز أعمال المراجعة لفروع الشركة المختلفة .
- رغبة الشركة فى الحصول على خدمات إضافية .
- صغر حجم الشركة يجعلها أكثر تغييراً للمراجع لأنها أقل التزاماً بالقوانين والقواعد ،

٤ - العوامل المرتبطة بالمبادئ والقواعد المحاسبية وتشمل :

- الخلاف بين الشركة والمراجع حول طرق العرض والإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية .
- إصدار المراجع تقريراً متحفظاً أو امتناعه عن إبداء الرأى .
- الخلاف حول نطاق وإجراءات المراجعة .
- الخلاف حول تحديد الدخل الخاضع للضريبة .
- الخلاف حول تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية.

٥ - العوامل المرتبطة بأتعاب المراجعة ، وتشمل :

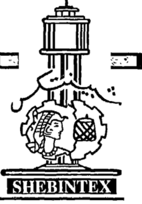
- الخلاف حول طريقة حساب الأتعاب .
- الخلاف حول طريقة دفع الأتعاب .
- تغيير أتعاب المراجعة .
- تخفيض أتعاب المراجع .

٦ - العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة ، وتشمل :

- عدم تمتع مكتب المراجعة بسمعة وشهرة .
- صغر حجم مكتب المراجعة.
- الجودة المنخفضة لأداء مكتب المراجعة .
- عدم تقديم مكتب المراجعة لأعمال وخدمات مميزة عن المكاتب الأخرى .
- عدم تقديم الخدمات الكافية والمطلوبة من مكتب المراجعة .

هذا ويتناول الجزء التالى من البحث التعرف على آراء ذوى الصلة بمهنة المراجعة فى قطر حول تأثير تلك العوامل على عملية تغيير المراجع .

ونواصل استكمال هذا البحث فى العدد القادم



تمثـــل

شركة مصر / شبين الكوم للغزل والنسيج

صناعة الغزل والنسيج

واجهة مصر الصناعية المتقدمة فى هذا المجال ـ وتلك الحقيقة يؤكدها حجم ونوعية إنتاجها من الغزول وكذلك الإقبال المطرد الذى يلاقيه إنتاجها من هذه الغزول فى أسواق العالم شرقاً وغرباً .

- والشركة تفخر بإنتاجها المتطور والمتنوع من الخيوط : السميكة ـ والمتوسطة ـ والرفيعة وكلها تتطابق وأرقى المواصفات العالمية .
- قطـــن ١٠٠ ٪
- **الطرف المفتوح :** من نمرة ٨ إلى نمرة ١٨ (O . E) .
- **الغـزل الحلقى :** من نمرة ٢٤ إلى نمرة ٤٠ مسرحة وممشطة مفردة ومزوية للنسيج والتريكو .
- **ومن النمر الرفيعة :** من نمرة ٥٠ إلى ٩٤ ممشطة مفردة ومزوية للنسيج والتريكو .
- **خيوط الحياكة :** من نمرة ٢٠ إلى نمرة ٩٤ .
- **الخيوط المخلوطة :**
  - بوليستر / قطن ، بوليستر / فسكوز .
  من نمرة ١٨ إلى نمرة ٤٠ مسرحة للنسيج والتريكو مفردة ومزوية .
  - خيوط الشانيهات بأنواعها المختلفة .
- **الإكريلك :**

وقد أضافت إلى إنتاجها المتميز من القطن والمخلوط والطرف المفتوح خطاً جديداً لإنتاج الآتى :

* غزل الإكريلك : من نمرة ٢٨ مترى إلى ٥٠ نورمال وهاى بالك نسيج أو تريكو بالنظام الصوفى .
* غزل الإكريلك قطن / قطنى ٥٠ / ٥٠

وتغزو أسواق الشركة أسواق أوربا وآسيا حيث تقوم بتصدير معظم إنتاج مصانعها من خيوط الغزول المختلفة إلى مجموعة دول الاتحاد الأوربى ـ وباقى دول أوربا الغربية ـ وأسواق دول أوربا الشرقية ـ وأسواق الولايات المتحدة الأمريكية ـ كندا ـ اليابان ـ تايوان ـ وسوريا ـ قبرص ـ تركيا ـ لبنان .

الإدارة والمصانع : شبين الكوم   برقيـاً : شبينتكس .

تليفون : ٣١٤٠٠٠ ـ ٣١٤٢٠٠ ـ ٣١٤٣٠٠ (٠٤٨)

المكاتب : ـ الإسكندرية ت : ٤٨٣٣١٨٤ ـ ٤٨٦٥٢٣٦

ـ القاهـرة ت : ٣٥٤٠٤٩٧

Fax : (048) 314100

اتفاقية الجات وانعكاساتها على مهنة المحاسبة والمراجعة فى الدول العربية



هند عبداللطيف إسكندر
مديرة مركز معلومات التنمية المحلية

****

استكمالا لما سبق نشره فى العدد السابق

المبحث الرابع :

المحاور الرئيسية فى اتفاقية الجات :

تم وضع اتفاقية تجارة الخدمات على أساس الخبرة المستفادة نظام اتفاقية الخدمات وتتضمن اتفاقية الخدمات ثلاثة محاور رئيسية هى :

المحور الأول :

المبادىء والأحكام العامة وأهمها :

١ - شرط الدولة الأولى بالرعاية .
٢ - الشفافية .
٣ - تطبيق القواعد المتعلقة بتجارة الخدمات .
٤ - توفير القوانين والقواعد التى تحكم تجارة الخدمات وإتاحة الفرصة للاطلاع عليها .
٥ - تنظيم تجارة الخدمات على المستوى المحلى .
٦ - شروط الاعتراف بالمؤهلات العلمية لمن يمارسون الخدمات المهنية .
٧ - العمل على تناسق شروط المؤهلات العلمية الخبرات .
٨ - عدم ممارسة محتكرى الخدمات المحلية فى نشاطهم بشكل يتعارض مع أحكام الاتفاق كما يتضمن الاتفاق أحكاما خاصة بالاستثناءات العامة والأمنية التى لا يطبق عليها الاتفاق إلى جانب الموافقة على إجراء مفاوضات مستقبلية حول بعض القيود على تجارة الخدمات مثل الدعم والمشتريات الحكومية من الخدمات .

المحور الثانى :

الملاحق التى تتضمن أحكاما خاصة فى بعض قطاعات الخدمات وتشمل أربعة ملاحق وهى :

١ - ملحق الخدمات المالية :

ويقضى بحق الدولة فى اتخاذ إجراءات وقائية لحماية أصحاب الودائع وبوالص التأمين وسلامة استقرار النظام المالى .

٢ - ملحق خدمات الاتصالات :

ويقضى بمنح موردى الخدمات الأجانب الحق فى استخدام شبكة الاتصالات العامة وخدماتها بشروط معقولة ودون تمييز بين المورد المحلى والأجنبى .

٣ - ملحق خدمات النقل الجوى :

تستبعد الاتفاقية الثنائية من التزامات

التحرير كما تطبق أحكامه على الخدمات المعاونة مثل إصلاح وصيانة الطائرات وخدمات تسويق النقل الجوى والحجز بالكمبيوتر .

٤ ـ **ملحق انتقال الأيدى العاملة اللازمة لتوريد الخدمات :** ويسمح بالتفاوض فى رفع القيود التى تعترض انتقال الأفراد لأداء الخدمات بشكل مؤقت دون الإقامة الدائمة .

المحور الثالث :

جداول الالتزامات المحددة فى القطاعات المحررة :

يلتزم الأعضاء بالقطاعات التى يتم تحريرها من خلال فتح أسواقها أمام موردى الخدمات الأجانب (سواء عن طريق تواجدهم التجارى فى أراضيها أو السماح لهم بتقديم خدماتهم عبر الحدود) مثل خدمات النقل والاتصالات وإصلاح وصيانة السفن والطائرات وكذلك منح هؤلاء الأجانب معاملة مماثلة لمعاملة الوطنيين مع حق كل دولة فى وضع الشروط والضوابط التى تراها مناسبة لحماية مصالحها وفقاً لقوانينها وتشريعاتها .

ويتم تطبيق التزامات التحرير على أساس شرط الدولة الأولى بالرعاية مع حق كل دولة فى طلب استثناءات من هذا الشرط لبعض الإجراءات لمدة أقصاها عشر سنوات إذا كانت تمنح معاملة تمييزية لدول فى اتفاقية ثنائية وتجدر الإشارة إلى أنه وفقاً للقواعد الجديدة تلتزم الدول بإلغاء قوانينها ضد الخدمات الأجنبية فى كافة القطاعات تبدأ من عمليات الطرق إلى وسائل المواصلات والاتصال وصناعة الخدمات المالية وقد أقرت لجنة المفاوضات مبدأ التحرير فى إطار جدول التزامات لكل دولة وفقاً للشروط التى تتمشى وظروفها الاقتصادية ومقابل ذلك تلتزم الدول الكبرى بفتح أسواقها للقطاعات الخدمية التى تهم الدول النامية .

المبحث الخامس :

وضع الدول النامية فى اتفاق تجارة الخدمات :

يمكن استعراض وضع الدول النامية فى اتفاق تجارة الخدمات فيما يلى :ـ

١ ـ يقضى الاتفاق بإنشاء مراكز للاتصال خلال عامين من بدء تنفيذ الاتفاقية لتسهيل حصول الدول النامية على المعلومات اللازمة عن أسواق الخدمات فى الدول المتقدمة فيما يتعلق بالجوانب التجارية والفنية والتكنولوجية التى تحتاج لها الدول النامية لتطوير صادراتها من الخدمات وزيادة نصيبها فى تجارة الخدمات .

٢ ـ للدول النامية التى تعانى من العجز فى موازين المدفوعات الحق فى فرض قيود مؤقتة عن المدفوعات والتحويلات الخاصة بأنشطة الخدمات التى تلتزم الدول النامية بتحريرها.

٣ ـ للدول النامية حق إبرام اتفاقيات لتحرير قطاعات الخدمات مع دول أخرى نامية أو

متقدمة مع منح الدول النامية معاملة تفضيلية .

٤ - يسمح الاتفاق لأى دولة فى الدخول فى اتفاق للتكامل التام لأسواق العمل مع دول أخرى .

٥ - يسمح الاتفاق لأى دولة باستمرار وجود محتكرين فى بعض الخدمات إذا كانوا موجودين أصلاً عند التنفيذ .

٦ - لا تطبق أحكام الاتفاق المتعلق بشرط الدولة الأولى بالرعاية على قوانين المشتريات الحكومية من الخدمات .

٧ - لا يطبق الاتفاق على الإجراءات الخاصة بحماية الآداب العامة .

٨ - يسمح الاتفاق بالتفرقة فى المعاملة بين رعايا الدول وفقاً لاتفاقيات منع الازدواج الضريبى .

٩ - ليس فى الاتفاق ما يلزم أى دولة للإفصاح عن المعلومات التى تتعارض مع مصالحها الأمنية الأساسية .

المبحث السادس :

اتفاقية الجات والمحاسبة :

بادئ ذى بدء يجب أن نؤكد على أن اتفاقية الجات لم تغير من المحاسبة كعلم يعتمد على مفاهيم النظرية المحاسبية من قواعد ومبادئ وسياسات مختلفة كما أنها لم تغير من أهداف النظم المحاسبية لمختلف أنواعها واتجاهاتها أو عناصر النظام المحاسبى ومقوماته كذلك لن تغير من مفهوم المراجعة وأهدافها ومسئولية مراجع الحسابات عن إبداء الرأى فى مدى صحة وسلامة النتيجة فى التعبير عن نتائج النشاط والميزانية فى التعبير عن المركز المالى ولكن من ناحية أخرى نؤكد أن تطبيق اتفاقية الجات سوف تجعل العالم يعيش سوقاً اقتصادياً واحداً مما سيزيد من حدة المنافسة بين الشركات والمؤسسات المحلية والعالمية والغزو الاقتصادى والعقلى للدولة الأقل نموا وتقدماً مما سيلقى على المحاسبة عبئاً ثقيلاً فى ضرورة تطوير أنظمتها وإجراءاتها لتساير تلك التطورات المتلاحقة فى عالم تسوده التكتلات الاقتصادية وتكنولوجيا التطبيقات المتقدمة المبنية على استخدام الحاسبات الإلكترونية ونظم المحاكاة الحديثة وثورة المعلومات المتجددة ونظم الاتصالات الإلكترونية .

إن تعاظم حجم التجارة الدولية وضخامة استثماراتها فى ظل اتفاقية الجات سوف يؤدى بلا شك إلى تعاظم الدور الذى سوف تلعبه الشركات متعددة الجنسيات والتى بدأت فى الانتشار والتضخم والتعقيد الهيكلى منذ بداية القرن العشرين ومن الملاحظ طبقاً للممارسة العملية أن هذه الشركات تتعامل فى مختلف المجالات والأنشطة الإنتاجية والصناعية والخدمية ولها هياكل مالية وإدارية وقانونية متشابكة مما أدى إلى ظهور مشكلات محاسبية عديدة وتضارب فى تطبيق النظم والقواعد والتشريعات التى تعمل هذه الشركات فى ظلها

ومن خلالها ومن هذه المشكلات ما يلى (٢) :

١ ـ مشكلة المعالجة المحاسبية لقيمة المعاملات باللغة الوطنية وبالعملة الوطنية فى ظل قوانين ونظم الممارسة المحاسبية فى كل دولة ومعالجة فروق العملات.

٢ ـ مشكلة إعداد القوائم والتقارير المالية الموحدة للشركة الأم والشركات التابعة أو فروعها الخارجية فى ظل اختلاف معايير المحاسبة وكذلك معايير المراجعة وقواعد الممارسة فى كل من بلد الشركة الأم والشركات التابعة .

٣ ـ مشكلة اختلاف وتذبذب القوى الشرائية للعملات المحلية من فترة لأخرى بل من يوم لآخر وبالتالى تؤثر فى سعر صرف عملات الدول الأخرى بنسبة وحجم وطبيعة التضخم فى كل دولة .

٤ ـ مشكلة الاختلاف فى النظم الضريبية المطبقة بين دولة الشركة الأم ودول الشركات التابعة وترتبط بتلك المشكلة مشكلة أخرى وهى الازدواج الضريبى .

٥ ـ مشكلة الرقابة المحاسبية للشركة الأم على الشركات التابعة والفروع المستقلة وما يتطلبه ذلك من إعداد التقارير الرقابية الدورية.

٦ ـ مشكلة الرقابة عن طريق الأجهزة المالية والتشريعية والرقابية على نشاط الشركات التابعة للشركة الأم .

ولعل هذه المشاكل كانت السبب الرئيسى فى ظهور فرع آخر من فروع المحاسبة وهو المحاسبة الدولية International Accounting والتى تهتم بمعالجة المشاكل المحاسبية المتعلقة بالمعاملات الدولية بأشكالها المختلفة كما كانت السبب فى ظهور العديد من المنظمات الدولية المهنية والتى تهتم بهذا الفرع المستحدث من فروع المحاسبة وتطويره ونشر مفاهيمه وقواعده ومن أهم تلك المنظمات المهنية ما يلى:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية .

International Accounting Standards Committee (IASC)

- مجلس اتحاد المحاسبين الدوليين .

International Federation of Accounting Committee (IFAC)

ومما لا شك فيه أن تطبيق اتفاقية الجات سوف يواجه لمجموعة من العوامل البيئية التى تؤثر فى النظام المحاسبى من دولة إلى أخرى لا سيما الدول العربية ومنها :

- العوامل المتعلقة بالنظم الاقتصادية والسياسية السائدة .
- العوامل المتعلقة بالهيكل المحاسبى القائم .
- العوامل المتعلقة بالهيكل الاجتماعى والعادات السائدة .
- العوامل المتعلقة بالنظم الإدارية .
- العوامل المتعلقة بالنظم الإحصائية ونظم جمع المعلومات .
- وعوالم أخرى متعلقة بالتشريعات ونظم التعليم والتدريب هو أمر يحتاج إلى فترة انتقالية لإصلاح تلك النظم والهياكل حتى يمكن لتلك الدول مسايرة متطلبات اتفاقية الجات

والاستفادة من مزاياها أو تقبل سلبياتها وهو ما سيتضح لاحقاً .

المبحث السابع :

اتفاقية الجات وتأثيرها على مهنة المحاسبة والمراجعة (السلبيات ـ الإيجابيات) :

إن التقدم التكنولوجى وتطبيق اتفاقية الجات سوف يؤدى إلى تغير البيئة التى سيعمل فيها محاسبو المستقبل وهذا سوف يؤدى إلى زيادة الطلب على خدمات المحاسبين بصفة عامة الأمر الذى يتطلب ضرورة توسيع مدارك ومعارف ومهارات المحاسبين لفهم البيئة الاقتصادية والاجتماعية التى ستعمل فيها المؤسسات والشركات المختلفة .

إن التغيرات التكنولوجية فى المستقبل والمتمثلة فى استخدام الحاسبات الإلكترونية فى مجال الإنتاج (تخطيط ـ تنفيذ ـ رقابة وتسويق) وكذلك ظهور أساليب ومفاهيم جديدة فى الأداء والرقابة مثل نظم التصنيع المرن FMS وأسلوب الشراء عند الحاجة JIT وأسلوب الرقابة الكلية TQC وسياسة عدم السماح بأى عيوب فى المشتريات أو الإنتاج Zero- defect Policy .

كل ذلك أدى إلى تغير بيئة الإنتاج فى مصانع اليوم مما سوف يؤدى إلى جنى ثماره ومزاياه لمصنع الغد بالتالى فإن نظم وأساليب المحاسبة التقليدية والتى وضعت فى بيئة مختلفة عن بيئة الإنتاج فى مصنع المستقبل أصبحت غير ملائمة وفى حاجة إلى تطوير وتعديل لمسايرة منتجات العصر وهى مسئولية المحاسبين والمراجعين المهنيين فى المقام الأول بجانب مسئولية الجامعات ويمكن القول بصفة عامة إن لاتفاقية الجات سلبياتها وإيجابياتها على مهنة المحاسبة والمراجعة فى الدول العربية نذكرها فيما يلى :ـ

أولاً : السلبيات :ـ

تتمثل هذه السلبيات فيما يلى :ـ

١ ـ ضعف الموقف التنافسى لمكاتب المحاسبة والمراجعة الوطنية العاملة فى مصر والدول العربية أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية نتيجة للتفوق النسبى التى تتمتع به المكاتب الأجنبية فى مجال استخدام أساليب التقنية الحديثة كالحاسبات الإلكترونية واعتمادها على برامج المراجعة الإلكترونية الجاهزة وتقدم وسائل جمع المعلومات والاتصالات بها وتفوقها فى مجال التدريب وتنمية المهارات المهنية واعتمادها فى عملها على معايير المحاسبة والمراجعة فى مختلف الدول ومنها الدول العربية مما يخشى معه سيطرة تلك المكاتب وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة بالدول العربية .

٢ - من السلبيات المتوقعة تأثر المكاتب المهنية الصغيرة والمتوسطة الحال العاملة فى الدول العربية وفقدانها الكثير من عملائها وذلك نتيجة إلى تحولهم إلى المكاتب الأخرى الأكثر تقدماً والتى تقدم لهم خدمات متميزة بتكلفة أقل وجودة أعلى ولكى تستمر تلك المكاتب فى السوق فعليها أن تطور نفسها وهذا يحتاج إلى استثمارات وأموال ضخمة قد لا تقدر عليها.

٣ - من المتوقع أن تستقطب المكاتب الأجنبية المحاسبين والمراجعين الأكفاء والمتميزين بالكفاءة والفاعلية من المكاتب الوطنية بإغرائهم بمزايا ومرتبات كبيرة قد لا تستطيع عليها بعض المكاتب الوطنية تحمله مما يهدد تلك المكاتب بفقدان مزايا نسبية تتمتع بها .

٤ - بالرغم من أن اتفاقية الخدمات ليس بها ما يلزم أى دولة بالإفصاح عن المعلومات التى تتعارض مع مصالحها الأمنية الأساسية إلا إن دخول هذه المكاتب المهنية المحاسبية ومكاتب الخدمات الاستشارية الأجنبية للعمل فى البلاد العربية دون ضوابط يخشى معه تسرب بعض المعلومات أو إفشائها لجهات أخرى مما قد يضر بالأمن أو الاقتصاد القومى وموقف الشركات العربية التنافسى .

ثانياً : الإيجابيات :-

بالرغم من تلك السلبيات التى قد تترتب على اتفاقية الجات بشأن مهنة المحاسبة والمراجعة فى الدول العربية باعتبارها إحدى المجالات التى تضمنتها اتفاقية الخدمات إلا إنه يمكن القول إن هناك إيجابيات يمكن إبرازها فيما يلى :-

١ - تعتبر هذه الاتفاقية دعوى صريحة للمكاتب المهنية ومكاتب المراجعة فى الدول العربية لتطوير مكاتبها ومعارفها واستخدام الأساليب التكنولوجية والحاسبات الإلكترونية فى أعمال المحاسبة والمراجعة ورفع فعالية العاملين لديهم للتدريب المستمر والتعليم الذاتى والأخذ بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية والاشتراك فى المنظمات المهنية الدولية العالمية واكتساب وتبادل الخبرات حتى تستطيع الصمود أمام المنافسة الوافدة من المكاتب الأجنبية وحتى تستطيع تأدية الخدمات المتميزة بالسرعة والدقة المطلوبة وبالتالى الاحتفاظ بالعملاء القدامى والحصول على

عملاء جدد داخل البلاد وخارجها .

٢ ـ مما لا شك فيه أن اتفاقية الجات سوف تؤدى إلى زيادة الطلب على خدمات المحاسبين والمراجعين فى ظل ظروف التطور التكنولوجى فى مجالات الإنتاج والاتصالات وظروف المنافسة العالمية فى السوق المقترح وحيث أصبح الإفصاح عن السياسات المحاسبية والإدارية والإنتاجية سمة من سمات العصر الحالى مما يزيد الطلب على خدمات المحاسبين والمراجعين لتحمل مسئولية المراجعة والتقرير عن كثير من المعلومات ونظم الرقابة الداخلية وخدمات الاستشارات الإدارية والتنبؤات بالعمليات المستقبلية والالتزام بالمعايير والقيم الأخلاقية وآداب السلوك المهنى ولا شك أن كل ذلك يتطلب توسيع معارف وإدراك المحاسبين الحاليين والمرتقبين وتنمية مهاراتهم وقدراتهم حيث يمكنهم النهوض بمسئولياتهم الجديدة بالكفاءة المتوقعة منهم وتلك مسئولية أصحاب المكاتب المهنية بالدول العربية .

٣ ـ توضح المبادئ والأحكام العامة لاتفاقية الخدمات فى ظل اتفاقية الجات أنه من الضرورى تطبيق القواعد المتعلقة بتجارة الخدمات وتوفير القوانين والقواعد التى تحكم تجارة الخدمات وإتاحة الفرص للاطلاع عليها وتنظيمها على المستوى المحلى ولأن تلك القوانين والقواعد غير متوافرة فى معظم الدول العربية الموقعة على الاتفاقية والمنضمة إليها فإن الفرصة أمامها مواتية خلال الفترة الانتقالية الممنوحة لها لإصدار مثل هذه القوانين والتشريعات التى تنظم أمور مهنة المحاسبة و المراجعة فى الدول العربية وهذا يحتاج إلى إجراء تغيير وتطوير جذرى فى التشريعات المنظمة للمهنة لا سيما ما يتعلق بأداء السلوك المهنى ومعايير المحاسبة والمراجعة وهذا فى حد ذاته إيجابية يمكن الاستفادة منها .

٤ ـ كذلك تتضمن مبادئ الاتفاقية شروطاً خاصة بالاعتراف بالمؤهلات العلمية والخبرات العملية لمن يمارسون الخدمات المهنية والعلمية تناسق شروط المؤهلات العلمية والخبرات وهذا يستلزم من المحاسبين والمراجعين فى الدول

العربية تطوير وتنمية معارفهم بما يتمشى مع التطورات التكنولوجية الحديثة ومتطلبات المنظمات والهيئات المهنية العالمية التى لها سلطة معادلة تلك الشهادات وتقييم الخبرات المكتسبة وهذا الأمر يحتاج إلى ما يلى :

أ - أن تعمل المكاتب المهنية الوطنية على تشجيع العاملين لديها من المحاسبين والمراجعين بالتدريب واجتياز الاختبارات التى تعقدها المنظمات والجمعيات العلمية فى الحصول على الدرجات العلمية المؤهلة والتى يتم الاعتراف بها من قبل المؤسسات العالمية كدرجة الزمالة فى المحاسبة والمراجعة أو الضرائب أو شهادات المحللين الماليين .

ب - يجب أن تقوم الجامعات لا سيما كلية التجارة وإدارة الأعمال بالإسراع فى عملية التحديث وتطوير مناهج الدراسات الاقتصادية والمحاسبية والإدارية بما يساير التطورات المعاصرة وكذلك ضرورة الاهتمام بتدريس نظم المعلومات والحاسبات الإلكترونية حتى يمكن للمتخرجين الوفاء بمتطلبات العمل المحاسبى فى ظل اتفاقية الجات .

٥ - رغم تلك الإيجابيات التى تعود على تطور مناهج التعليم وكذلك تطور المكاتب المهنية والمحاسبين الحاليين والمرتقبين إلا إن هناك إيجابيات أخرى فى الاتفاقية تخص كلا من العملاء ومستخدمى المعلومات نوضحها فيما يلى :-

أ - بخصوص العملاء فإن التنافس بين المكاتب المهنية فى اجتذاب عملاء جدد سوف يؤدى إلى انخفاض تكلفة أعمال المراجعة والخدمات الاستشارية والإدارية التى تقدمها تلك المكاتب للعملاء .

ب - بخصوص مستخدمى المعلومات والتقارير المعتمدة من تلك المكاتب نتيجة لاعتمادها على قواعد ومعايير محاسبية ومراجعة دولية معترف بها من قبل مؤسسات دولية وعالمية وتم تشغيلها من قبل مؤسسات دولية وعالمية وتم تشغيلها بوسائل تكنولوجيا حديثة .

خلاصة البحث ونتائجه

بعد استعراض المباحث السابقة نستخلص نتائج خاصة بالمعوقات التى تواجه الدول العربية فى تطبيق اتفاقية الجات فى مجال خدمات المحاسبة والمراجعة وتتمثل هذه المعوقات والتحديات فيما يلى :

١ ـ عدم وجود وعى محاسبى على مستوى الأفراد والعاملين للعديد من المؤسسات والشركات المختلفة بالوطن العربى وهذا الوعى المفقود يتمثل فى عدم الشعور بأهمية الأساليب والوسائل المحاسبية فى عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ففى كثير من الشركات العربية لا يوجد وعى محاسبى لأهمية استخدام محاسبة التكاليف كأساس للقياس والرقابة واتخاذ القرارات وربطها بعملية تسعير المنتجات كذلك عدم وجود وعى ضريبى بين المكلفين بأداء الضريبة ومحاولتهم التهرب من سداد التزاماتهم الضريبية مما يحجب جزءاً من الصفقات داخل الدولة .

٢ ـ عدم وجود تعريف محدد وواضح لقواعد المحاسبة والمراجعة فى الدول العربية أو بمعنى آخر عدم وجود معايير محاسبية موحدة يمكن الاستناد إليها فى تصوير القوائم والحسابات الختامية والميزانيات لمختلف الأنشطة بحيث تكون تلك المعايير ملزمة لجميع الشركات والبلدان وكذلك عدم وجود معايير مراجعة موحدة ومتعارف عليها يمكن الالتزام بها وتطبيقها فى مختلف البلدان لسهولة إجراء المقارنات بين قوائم النشاط والمراكز المالية .

٣ ـ عدم وجود تنظيم مهنى قوى متفرغ وقادر على تطوير مهنة المراجعة والمحاسبة للدول العربية ويكون مسئولاً عن وضع قواعد محاسبية متعارف عليها وقواعد مهنية لعملية المراجعة تتناسب وأوضاع البلدان العربية مجتمعة وتأخذ على عاتقها تطويع مبادئ النظرية المحاسبية لخدمة الأهداف القومية العربية إن وجود مثل هذا التنظيم فى ظل الظروف المعاصرة أمر ضرورى لمواجهة التكتلات المحاسبية العالمية والتى أصبح لها دور بارز فى التأثير على وضع معايير المراجعة الدولية وكذلك معايير المحاسبة الدولية.

٤ ـ غياب دور الجمعيات المهنية من الناحية التنظيمية للمهنة ومن الناحية الرقابية على أعمال المكاتب المهنية أو اقتراح وسائل التطور المناسبة وذلك فى كثير من الدول العربية ومن هنا لم تجد مهنة المحاسبة والمراجعة بتلك الدول من يرعى مصالح القائمين بها وينظم العلاقات بينهم ويكون الحكم فيما بينهم وذلك فى حالة وجود مخالفات لقواعد وآداب السلوك المهنى أو خروج عن المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

٥ ـ فى بعض الدول العربية لا توجد قوانين تحدد

المبادئ والقواعد المحاسبية التى تلتزم بها الشركات الوطنية والأجنبية والمتعددة الجنسيات وكذلك البنود التجارية مما يخلق نوعاً من التنافر وتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها فى ذات الدولة مما يقلل من فعالية القواعد والمعايير المحاسبية المطبقة بتلك الدول من ناحية ويؤدى إلى صعوبة إجراء المقارنات من ناحية أخرى .

٦ ـ ضعف الأنظمة المحاسبية المستخدمة فى الكثير من الشركات والمؤسسات العاملة فى كثير من الدول العربية .

٧ ـ فى بعض الدول العربية نلاحظ سيطرة مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية على سوق العمل المهنى والمحاسبى بالدولة وبالتالى تنوع المراجعين العاملين بمزاولة المهنة وانتماؤهم إلى عدة مدارس مهنية مختلفة مما يخلق نوعا من عدم الاتزان لمعايير المحلية مما يؤدى إلى الوقوع فى أخطاء جوهرية تؤثر على مصداقية القوائم المعتمدة .

٨ ـ عدم الإلمام الكافى بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصفة عامة والتطورات المعاصرة فى مهنة المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولى بصفة خاصة نتيجة قصور عمليات التدريب المهنى .

٩ ـ لا توجد فى بعض الدول العربية القوانين والتشريعات التى تلزم أصحاب المشروعات أو الشركات أو الهيئات الاقتصادية والبنوك بإمساك السجلات والدفاتر المحاسبية المتعارف عليها مما يؤدى إلى حجب جزء من الصفقات التى تتم داخل البلاد مما يؤدى إلى التهرب الضريبى والوقوع فى الأخطاء .

١٠ ـ صعوبة الوصول إلى مفاهيم وقواعد مصطلحات موحدة يمكن تطبيقها فى مختلف الدول لأغراض إجراء المقارنات وذلك لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والعادات والتقاليد الثقافية واختلاف التشريعات والقوانين السارية .

التوصيات :

فى مجال التغلب على معوقات تطبيق اتفاقية الجات فى مجال خدمات المحاسبة والمراجعة فى الدول العربية نوصى بالآتى :

تضافر جميع الجهود من أجل اجتياز المرحلة الانتقالية وهذا يتطلب توزيع الأدوار على الجهات المسئولة عن التحديث والتطوير كما يلى :

أولاً : نوصى دور المؤسسات التعليمية بالآتى :

١ ـ إعادة النظر فى نظم وسياسات التعليم فى

مراحله المختلفة فى جميع الدول العربية بما يتلاءم والمستجدات المعاصرة .

٢ - على جميع المؤسسات التعليمية العامة والخاصة الاهتمام بإدخال الوسائل التكنولوجية الحديثة والحاسبات الإلكترونية فى جميع المناهج الدراسية .

٣ - يجب أن تقوم الجامعات بالإسراع من عمليات تحديث وتعديل الكتب والمراجع التى تدرسها .

٤ - يجب على كليات التجارة إعطاء أهمية لتدريس وإدخال المحاسبة الدولية ضمن برامجها .

ثانياً : نوصى دور الأجهزة الحكومية بالآتى :

١ - على الأجهزة التشريعية بالدول العربية أن تطور القوانين والتشريعات المرتبطة بمجالات الخدمات وتقديم الاستشارات المحاسبية والإدارية فى إطار اتفاقية الجات .

٢ - على الأجهزة القضائية تكوين كوادر سريعة قادرة على التعامل مع كافة العقود المتعلقة بقطاع الخدمات فى ضوء اتفاقية الجات .

٣ - على المشرع فى الدول العربية إصدار القوانين والتشريعات التى تلزم الجهات لإمساك السجلات والدفاتر المحاسبية فى مختلف مجالات النشاط الاقتصادى للدولة .

ثالثاً : نوصى المؤسسات والشركات العامة والخاصة بالآتى :

١ - يجب على الشركات والمؤسسات العاملة فى الدول العربية أن تطور نظمها الإنتاجية فى مجال الإنتاج والإدارة واستخدام نظم محاسبية بما يماثل التقدم التكنولوجى .

٢ - يجب على الشركات الوطنية تنمية الجانب التدريبى لدى العاملين بها فى الإدارة والمحاسبة .

٣ - يجب على الشركات والمؤسسات خلق وعى محاسبى لدى العاملين بها عن طريق التدريب المستمر على النظم المحاسبية والإدارية المستحدثة وتبادل الخبرات بينها وبين الشركات الأخرى .

رابعاً : نوصى دور المنظمات والهيئات والمكاتب المهنية بالآتى :

١ - أن تسعى إلى تعزيز تكتلها الإقليمى سواء فى الإطار العام لجامعة الدول العربية أو فى الإطار الجزئى داخل اتحادات إقليمية .

٢ - أن تحدد مهام المحاسبين والمراجعين العرب بما يساير المتغيرات الدولية المعاصرة فيما يخص إصدار معايير محاسبية عربية فى ضوء المعايير المحاسبية الدولية .

٣ - على المكاتب المهنية العاملة فى الدول العربية أن تطور من أدائها من خلال :

- الإسراع فى عملية التوفيق

بين معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتسهيل ممارسة المهنة عبر الدول المختلفة .

- إدخال نظم الاتصال الحديثة فى أعمال المحاسبة والمراجعة .
- الاهتمام بالتعليم المستمر للمحاسبين المزاولين للمهنة وتدريبهم على أحدث النظم التكنولوجية المتقدمة .
- تبادل الخبرات والمعلومات والاهتمام بدراسة القوانين والتشريعات فى الدول المختلفة لا سيما ما يتعلق بعمليات الاستيراد والتصدير وشئون الضرائب والجمارك والبورصات للاستفادة منها عند الممارسة المهنية خارج البلاد .

ويقترح فى هذا الشأن إنشاء مركز قومى للمعلومات تتوافر فيه كل البيانات والمعلومات عن المشروعات والقوانين فى مختلف الدول .

معوقات العمل داخل المأموريات
(الضريبة العامة)

تتصدر عدة معوقات العمل داخل مأموريات الضرائب وتحول فى أحيان كثيرة دون استكمال الإجراءات بشكل سريع ، وبالتالى تساهم هذه المعوقات فى مزيد من الخلافات بين مصلحة الضرائب والممول ، والممول عدنان الخولى - محاسب قانونى - رصد بعض هذه المعوقات محاولة فيه لإعادة النظر فى العمل داخل مأموريات الضرائب خاصة فى ظل الحديث عن الإصلاح الإدارى والتشريعى الذى سوف تمر به مصلحة الضرائب خلال المرحلة المقبلة من هذه المعوقات .

- الإصرار على طلب الدمغتن على مستندات فتح الملف الضريبى رغم إلغائها بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٨ .
- طلب دفعات مقدمة عند فتح الملف رغم عدم استحقلق أية ضريبة .
- رفض تسليم البطاقات الضريبية المجددة إلا بعد موافقة شعبتى الفحص والحجز رغم مخالفة ذلك لتعليمات المصلحة .
- رفض إصدار خطابات تجديد التراخيص للسيارات المعتبرة تابعة لخدمة النشاط إلا بعد سداد دفعات مالية حتى دون استحقاق ضريبة .
- إصرار بعض المأموريات على تسليم الإقرار الضريبى بالتوكيل أو صورة بطاقة الممول أو اعتماد المحاسب للإقرارات التقديرية .
- عدم وضوح الرؤية لدى بعض المأموريات بشأن مكان فحص الدفاتر .
- إضافة مبالغ تقديرية إلى بيانات الخصم والإضافة بزعم تغطية احتمالات عدم قيام بعض الجهات بالإخطار .
- عدم تعليمات المصلحة بشأن أسس التقدير ونسب الربح .
- عدم الالتزام بتقديرات لجان الطعن فى السنوات السابقة عند فحص السنوات اللاحقة وكذا أخكام المحاكم .
- توجيه التنبيهات مشتملة على حساب الضريبة بسعر أعلى شريحة بالمخالفة للقانون .
- عدم إحالة الطعون إلى لجنة الطعن إذا كان الممول مصلحة فى الإحالة وكانت المأمورية مرتكبة خطأ ما .
- استمرار محاسبة بعض المموليين رغم توقف النشاط وثبوت الإخطار بالتوقف .
- عدم إجراء تعديلات الربط إضراراً بالممول وضغطا عليه .
- رفض رفع الحجوز الموقعة فى حالة الربط لعدم الطعن رغم ثبوت طعن الممول أو عدم وجود علم وصول يفيد استلامه .
- عدم خصم مبالغ الخصم والإضافة بالتنبيهات .
- اتخاذ إجراءات البيع بما فيها من التشهير بالمنشأة رغم وجود نزاعات قضائية بالمخالفة لقانون الحجز الإدارى .
- رفض تسليم الممول صورة رسمية من مستندات مصرح بها .
- مناقشة مختص الوارد لموضوعات المكاتبات قبل استلامها مما يترتب عليه رفض المأمورية لاستلام المكاتبات .
- الإصرار على الحصول على تأشيرات من شعبتى الفحص والحجز عند تسليم المكاتبات للوارد وما يترتب عليه من صدامات واحتكاكات قد تؤدى إلى وصول النزاعات إلى أقسام الشرطة .

شركة مصر / إيران للغزل والنسج

شركة مشتركة بين مصر وإيران

(ميرانكس)

تأسست فى ديسمبر ١٩٧٥ بموجب قانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والقوانين المعدلة له
ويقدر إجمالى الاستثمارات بحوالى (١٦٠ مليون جنيه)

يبلغ رأس مال ميراتكس المدفوع (٥٤,٢٥٠ مليون جنيه) وتوزيعه كالآتى :-

٥١٪ للجانب المصرى ويمثله :

١ - شركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس. ٢ - بنك الاستثمار القومى.

٤٩٪ للجانب الإيرانى ويمثلها

الشركة الإيرانية للإستثمارات الأجنبية.

- الأنشطة الرئيسية لميراتكس هى إنتاج وتسويق غزول القطن والمخلوط بالبوليستر من نمرة ٤ إلى ١٦٠ إنجليزى مسرح وممشط، مفرد ومزوى، برم نسيج وتريكو، خام ومحروق ومحرر على كونزو شلل.
- قد جهزت ميراتكس بأحدث الماكينات من أوروبا الغربية واليابان.
- يقدر الإنتاج السنوى بحوالى ١٠٥٠٠ طن بقيمة ١٥٠ مليون جنيه.
- مصنع الغزل الرفيع :-
  الطاقة = ٧٢٦٥٦ مردن
  الإنتاج = ٢٦٠٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٦٣ إنجليزى
- مصنع الغزل المتوسط :-
  الطاقة = ٥٩٦٤٨ مردن
  الإنتاج = ٥٣٥٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ٣١ إنجليزى
- مصنع الغزل السميك :-
  الطاقة = ٣٢٠٠ روتر
  الإنتاج = ٢٥٠٠ طن
  الخيوط المنتجة من متوسط نمرة ١٢ إنجليزى

- تبلغ صادرات ميراتكس حوالى (٤٠٠٠ طن سنويا) بقيمة (٢٠ مليون دولار) إلى أمريكا وأسواق اوروبا الغربية (المانيا، الدنمارك، بلجيكا، فرنسا، اسبانيا، انجلترا، ايطاليا) ودول شرق آسيا (اليابان، تايوان، كوريا، سنغافورة) ودول شمال أفريقيا (المغرب، تونس).

يبلغ عدد العاملين (٣٢٠٠ عامل) تبلغ أجورهم السنوية مايقرب من (٢٨ مليون جنيه)

المشاكل الضريبية لتطبيق القانون
رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤
بزيادة ضريبة المبيعات على المنشآت الفندقية والسياحية

دكتور / سمير سعد مرقص

محاسب قانونى ومستشار ضريبى / مدير عام بمصلحة الضرائب (سابقاً) / مدرس المحاسبة والضرائب بالجامعة الأمريكية
محاضر بالدراسات العليا بكلية التجارة جامعة الإسكندرية وكلية التجارة بدمنهور
أستاذ بالمعهد العربى للتكنولوجيا المتطورة / مدرس بالجامعات العربية (سابقاً) / عضو جمعية الضرائب الدولية .
زميل جمعية الضرائب المصرية / زميل الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

مقدمة :

صدر القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ [1] بتعديل أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ متضمناً تعديل فئات ضريبة المبيعات على بعض الخدمات على النحو التالى :-

١ - خدمات الفنادق والمطاعم السياحية فيما عدا الخدمات المجانية التى تقدمها هذه المنشآت للعاملين فأصبحت فئة الضريبة ١٠٪ بعد أن كانت ٥٪ .

٢ - خدمات شركات النقل السياحى أصبحت فئة الضريبة عليها ١٠٪ بعد أن كانت ٥٪ .

٣ - خدمات التليفون الثابت والتلغراف المحلى للجمهور والحكومة (والكبائن وغيره) عدا التليفون المحمول أصبحت فئة الضريبة ٥٪ كما هى .

٤ - خدمات الاتصال الأخرى كما يلى :-

أ - خدمات الاتصال سواء الدولية أو المحلية عن طريق التليفون المحمول سواء بنظام الفاتورة أو الكارت المدفوع مقدماً أو غيرها من النظم المتبعة فى التحصيل أصبحت فئة الضريبة ١٥ ٪ بدلاً من ١٠٪ .

ب - خدمات الاتصال الدولية والتلغراف الدولى ونقل المعلومات والمكالمات التليفونية عن طريق التليفون الثابت ١٠٪ كما هى :

وكان مشروع القانون يتضمن زيادة الضريبة العامة على المبيعات على السجائر ما بين ٢٠ - ١٤٠ قرشا كما كان يتضمن رفع سعر الضريبة المقررة على خدمات المحمول لتصبح ٢٠ ٪ ورفع سعر خدمات التليفون والتلغراف المحلى إلى ١٠٪ إلا أن لجنة الخطة والموازنة لم توافق عليها وعدلتها إلى الأسعار الواردة أعلاه .

مع كامل تقديرنا وتفهمنا للأسباب التى دعت الحكومة لزيادة أسعار الضريبة على

---

(١) صدر فى : ٢٠ مايو ٢٠٠٤

الخدمات السياحية فإن الواقع يؤكد أن هذا القطاع الحيوى والحساس مستهدف فى مجال فرض الضرائب والرسوم وكأننا نستهدف السائح والمستثمر السياحى معاً فقد صدر قرار مواكب لها فى مجال الرسوم الجمركية على سيارات النقل السياحى بإلغاء الإعفاء الجمركى للأتوبيسات السياحية فى حالات عديدة ، فى الوقت الذى أكدت فيه الدراسات الصادرة من منظمة السياحة العالمية أن أى زيادة فى الضرائب على السياحة تؤدى إلى انخفاض ٢,٣٪ فى أعداد السائحين وإلى انخفاض ٢,٦٪ فى الإيرادات ويعنى ذلك أننا معرضون لفقد مليون سائح سنوياً و١٣٪ من إيرادات السياحة أى ١٣ مليار جنيه سنوياً فى مقابل تحصيل ٤٠٠ مليون جنيه فقط حصيلة متوقعة للزيادة الجديدة يحدث هذا فى الوقت الذى قامت فيه كل من الأردن وتونس ولبنان بتخفيض ضريبة المبيعات المفروضة على الأنشطة السياحية من فئات وغيرها من الخدمات السياحية بنسبة ٩٪ لتصبح ٧٪ بعد التخفيض بدلاً من ١٦٪ وهذا أدى بدوره إلى تخفيض أسعار البرامج السياحية بنسبة ٥٪ مما أدى إلى انتعاش سياحى أكبر .

ولما كانت الضريبة على المبيعات يتحملها السائح ومن ثم أدت هذه الزيادة إلى ردود فعل سلبية من منظمى الرحلات الأجانب وطلبوا إلغاء هذه الرحلات ، مما جعل وزير السياحة يتدخل فى هذا الوقت ويطلب من المنشآت السياحية تحمل هذه الزيادة حتى انتهاء السياحة فى مصر ، خاصة أن نسبة الإشغالات قد انهارت عقب الزيادة من ٩٥٪ إلى ٥٠٪ .

هذه المشكلة تمس ١١٠٠ شركة سياحية وفندقية تجلب ٥ مليارات دولار للاقتصاد المصرى ويعمل بها بشكل مباشر وغير مباشر ٢,٢ مليون مواطن .

كما أن الحصيلة المتوقعة من هذه الزيادة - مع افتراضى ثبات عدد السائحين والليالى - يبلغ ٤٠٠ مليون جنيه وهذا المبلغ لن يعادل أكثر من ١٪ من عجز الموازنة المبدئى وقدره ٥٢,٢ مليار جنيه بينما أجمعت الدراسات على أن أى زيادة فى الضرائب على السياحة سوف يؤدى على الفور إلى انخفاض فى أعداد السائحين بمقدار ٢,٣٪ من الإجمالى السنوى ، وإلى انخفاض ٢,٦٪ فى الإيرادات التى كان يتم تحصيلها قبل زيادة الضريبة ويترتب على ذلك :

أ - إما قبول الشركات الأجنبية الزيادة أو جزء منها وفقدان مصداقية الشركات المصرية لمجرد محاولتها تغيير الأسعار .

ب - إذا لم توافق الشركات الأجنبية تعديل الأسعار فسوف يتم فسخ العقد ومن الطبيعى أن تتحمل الشركات والمنشآت السياحية المصرية خسائر نتيجة إلغاء هذه العقود .

ج - فى حالة تحمل الشركات السياحية الضريبة نيابة عن السائح لإنقاذ سمعة مصر السياحية فسوف يؤدى الأمر إلى تحمله خسائر فادحة قد تعرض منشأته للخسائر وفى نفس الوقت لن توافق مصلحة الضرائب العامة على اعتبار هذه الزيادة من التكاليف واجبة الخصم .

تهدف هذه الدراسة إلى بحث ملاءمة فرض ضريبة مبيعات على الأنشطة

السياحية وأثره السلبى ليس فقط على نشاط السياحة ولكن على الموازنة العامة للدولة والاقتصاد والتنمية فى مصر وهل ساهمت الزيادة المقترحة فى حل مشكلة عجز الموازنة وأثره على السياحة والتنمية .

تقسيمات الدراسة :

سيتناول الباحث هذه الدراسة من خلال النقاط التالية :

أولاً : آثار تطبيق القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ .

ثانياً : المشاكل الضريبية الناجمة عن تنفيذ هذا القانون واقتراحات علاجه .

أولاً : آثار تطبيق القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ .

شهدت مصر انتعاشاً سياحياً فى عام ٢٠٠٣ نتيجة مجهودات كبيرة تم بذلها من بداية عام ٢٠٠٠ لتنمية وتنشيط هذا القطاع الحيوى حيث بلغ عدد السائحين ٦ ملايين وأربعة وأربعين ألف سائح بزيادة قدرها ٨,٩ ٪ من عدد السياح فى عام ٢٠٠٠ ، كما بلغت عدد الليالى السياحية ٥٣ مليون ليلة بنسبة زيادة ٦٢٪ عن سنة الذروة السياحية وهى عام ٢٠٠٠ وهذا يعنى زيادة فى الدخل القومى ومزيداً من العملات الصعبة وتوفير المزيد من فرص العمل .

وبتحقيق هذه الأرقام أصبحت مصر فى عداد الدول المتوسطة سياحياً خاصة مع زيادة متوسط عدد الليالى السياحية للسائح من ٦ إلي ٩ ملايين ليلة بل إن السياحة الوافدة كانت من الدول الخمسة التى تتصدر جذب السياحة العالمية كما يلى (بالألف سائح)

إيطاليا	٧٦٩
ألمانيا	٦٩٣
روسيا دول الكمنولث	٥٨٦
بريطانيا	٣٦٨
فرنسا	٣١٠

وبنسب نمو تتراوح من ١٠٪ ـ ١٧ ٪ .

وكان يتوقع قبل صدور قانون زيادة ضريبة المبيعات أن يتعدى عدد السائحين فى عام ٢٠٠٤ عشرة ملايين سائح وبالتالى تنتقل مصر من الدول المتوسطة إلى الدول الكبار وإن لم تكن من الدول العشرة الكبار ولكن يكفى أنها ستصبح من الدول الكبار فحسب .

الآثار السلبية لزيادة ضريبة المبيعات على الخدمات السياحية :

إن فرض المزيد من الضرائب يضعف من القدرة التنافسية للسياحة المصرية ، حيث إن السياحة تعمل فى بيئة تنافسية عالمية ، فصناعة السياحة تقوم على تقديم منتج جيد وبسعر منخفض ، ومن ثم فإن فرض أو زيادة الضرائب على الخدمات السياحية التى يتحملها السائح سوف تخل بالتنافسية وتضعفها ، وإن من شأن التمادى فى فرض ضرائب ورسوم يؤدى إلى القضاء على هذا النشاط الحيوى وعلى الأقل ستعمل على خروجه من دائرة المنافسة الدولية ، خاصة أن العالم بأسره يواجه ظروف الكساد والانكماش خاصة بعد الحرب العراقية .

إن السياحة تمثل قاطرة التنمية لما توفره من عملات صعبة وفرص توظيف واعتماد العديد من الصناعات عليها ، إن مصر قد واجهت ظروفاً غير مواتية فى الماضى نتيجة بعض الأحداث العارضة التى استغرقت جزءاً كبيراً من

جهود المسئولين بوجه عام والمسئولين عن السياحة بوجه خاص لإزالة آثارها عالمياً وعندما تمكنا من ذلك بعض الشئ جاءت ظروف اقتصادية عالمية غير مواتية فواجهتها السياحة بصلابة بدأت بعدها المؤشرات تعكس قفزة كبيرة فى هذا المجال فبعد أن كان عدد السائحين يتراوح ما بين ٢ ـ٣ ملايين فإننا أصبحنا نخطط لاستيعاب ١٠ ملايين سائح و١٠٠ ليلة سياحية ثم جاءت الزيادة فى ضريبة المبيعات التى سوف يتحملها بالتأكيد السائح لتحبط هذه الجهود وترجع بنا خمس سنوات سابقة فى عدد السائحين والليالى السياحية وترجع مصر مرة أخرى إلى قائمة الدول الضعيفة سياحياً بسبب قرار نحصل من ورائه ـ إذا تحقق ـ على عدة ملايين ونفقد عدة مليارات وكأننا نذبح الدجاجة التى تبض ذهباً فلا عاشت الدجاجة ولا حصلنا على الذهب خاصة أن تقديرات حصيلة المبيعات بنيت على عدد السائحين الحالى .

موقف مصلحة الضرائب على المبيعات فى مواجهة آثار القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ على السياحة :

كان من المتوقع قبل إصدار القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ أن تقوم مصلحة الضرائب بدراسة الآثار الاقتصادية والاجتماعية لهذا القرار وعدم التركيز فقط على البعد المالى .

كما كان عليها أيضاً أن تبادر لطلب إلغاء أو إرجاء تطبيقه لمدة خمس سنوات ـ لعدم إراقة ماء الوجه ـ عندما تطلب إلغاءه وهى التى طلبت إصداره ، ولكن مصلحة الضرائب على المبيعات أوحت إلي المنشآت السياحية بأنها أدخلت عدة تيسيرات وهى لا تخرج عن كونها تنظيماً للضريبة بحيث لا تسرى بأثر رجعى أو توضيح للواقعة المنشئة للضريبة بعد زيادتها ، فأوضحت أن التعاقدات الخاصة بالأفواج السياحية التى تمت قبل صدور القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ الصادر بشأن تعديل فئات الضريبة على خدمات الفنادق والمطاعم من ٥٪ إلى ١٠٪ لا تسرى إلا بالنسبة للتعاقدات الموقعة قبل صدور القانون والتى من شأنها تحقيق إحدى صور البيع المنصوص عليها فى قانون الضريبة العامة على المبيعات خاصة إذا كان المسدد على هذه العقود مقدمات مالية نقداً أو بأى صورة أخرى ، وأيضاً أن يكون قد بدأ تنفيذ هذه القيود ، وكذلك إذا كانت العقود مصحوبة بخطابات ضمان أو اعتمادات بنكية ويجب على جميع المنشآت الفندقية والسياحية ضرورة تقديم التعاقدات المذكورة إلى المأمورية المختصة للتحقيق من توافر الشروط السابقة وتحديد المعاملة لها بدقة كل حالة على حدة، وذلك خلال شهر من تاريخ صدور هذه التعليمات وبالتالى لم تقدم هذه التعليمات أى تيسيرات أو مزايا أو تخفيف لأثر تطبيق القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ كما روجت مصلحة الضرائب على المبيعات لذلك ومن المؤكد ستنخفض الحصيلة المتوقعة إلى النصف فهناك شك حول إمكانية تحصيل الضريبة المقدرة ، وهل هى ١٠٠ أو ١٥٠ مليون جنيه ،

يمكن أن يؤدى هذا التخفيض إلى عجز الموازنة ، وماذا يعوض الخزانة العامة من فقد هؤلاء السائحين الأمر الذى سيزيد عجز الموازنة بما قدره ١٣ مليار جنيه وكذلك ما يولده عدم الثقة فى القرارات والسياسات وحالة عدم التأكد مما قد يلحق بالاقتصاد المصرى أفدح الخسائر .

أعباء إضافية تتحملها المنشآت السياحية من موسم الشتاء :

الملاحظ أن التعاقدات بين شركات السياحة والشركات الأجنبية التى تجلب هذه الأفواج سارية حتى نوفمبر وهو نهاية موسم الصيف يبدأ بعده تعاقد جديد ، ولا يستطيع منظم الرحلة أن يحمل هذه الزيادة على الشركة الأجنبية لأنها سوف تلغى الرحلات والأفواج ومن ثم كان الأقل ضرراً على هذه المنشآت أن تتحمل قيمة الضريبة إنقاذاً لهذا الموسم السياحى حيث إن العقود مع الشركات الأجنبية تنص على ضرورة إخطارها بالتعديل فى الأسعار قبله بـ ١٢٠يوماً وطبقاً لإحصائيات الاتحاد العام للغرف السياحية فإن جملة المبالغ التى تتحملها المنشآت السياحية فى مصر نتيجة هذه الزيادة فى ضريبة المبيعات بلغت ٢٨٨ مليون جنيه لإنقاذ الموسم السياحى أما السياحة الفردية فإن زيادة الأسعار نتيجة زيادة ضريبة المبيعات سوف تؤدى إلى انخفاض أعداد السائحين والليالى السياحية لأن هذه الفئة أقل دخلاً من أصحاب الأفواج ومن ثم انحسار هذه الفئة مستقبلاً من على خريطة السياحة المصرية لتذهب إلى دول الجوار الأقل سعراً وأقل ضرائب مفروضة على السياحة وبالتالى فإن هذا القانون قد أدى إلى نتيجتين هما تدمير المنشآت السياحية المصرية بالنسبة لسياحة الوفود وكذلك تدمير السياحة الفردية للسياح الأقل دخلاً ومن ثم اختفاؤهم تدريجياً من على خريطة السياحة المصرية إذا كان هذا هو موقف السياحة فى فصل الصيف نتيجة صدور القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ فهنا يثور السؤال التالى :

ما هو موقف السياحة فى فصل الشتاء فى ظل القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ ؟؟

سبق أن أوضحنا أن التعاقدات الحالية تنتهى فى شهر نوفمبر ليبدأ التعاقد على الموسم الشتوى وأهم ملامحه هو الزيادة فى الأسعار نتيجة زيادة ضريبة المبيعات ثم مجموعة زيادات أخرى فى أسعار الإقامة فى الفنادق وكذلك الزيادة فى أسعار تذاكر السفر ورسم المغادرة المقرر بالقانون رقم ١٣ لسنة ٢٠٠٤ وكذلك زيادة أسعار الطيران بنسبة ١٥ ٪ على الأقل نتيجة حرب العراق واتجاه أسعار البترول إلى الزيادة إلى الضعف نتيجة الظروف السياسية الدولية وحرب العراق وكذلك زيادة أسعار المزارات بنسبة ١٠٠٪ وتبلغ هذه الزيادات ما بين ٢٥٪ ـ ٣٥ ٪ من قيمة الرحلة ، هذا كله سيؤثر تأثيراً بالغاً على عدد السياح وعدد الليالى السياحية وعلى القدرة التنافسية للسياحة المصرية ، خاصة أننا نواجه منافسة من ١٥٠ دولة على الأقل فى مجال السياحة فالسياحة نظام دولى وله مواصفات دولية حيث تخضع فى التعاقد لما يسمى

(الباكدج) وأن الزيادة فيها تخرج الدول من مجال المنافسة السياحية ، وهذه (الباكدج) قد أصابتها إضافة للزيادة فى ضريبة المبيعات زيادة فى ضرائب أخرى ورسوم مبالغ فيها مما يجعل الموسم السياحى الشتوى فى خطر خاصة أن الدول المنافسة سوف تستغل قضية زيادة الأسعار لمصلحتها من خلال المزايدة لجذب السياح إليها أو عن طريق مزيد من التخفيض فى الضرائب والرسوم أو الأسعار بهدف إخراج مصر من الخريطة السياحية العالمية وهذا فى منتهى الخطورة .

تجربة الدول الأخرى بالنسبة لآثار فرض ضرائب إضافية على السياح :

كان يجب قبل زيادة ضريبة المبيعات على الخدمات الفندقية والسياحية أن نتعرف على الآثار السلبية لهذه الزيادة فى الدول التى لجأت إلى هذا الأسلوب .

١ ـ قامت فرنسا بفرض ضريبة دولار واحد على السائحين فى جزر مايوركا من أجل البيئة ، فكان نتيجة ذلك مقاطعة السائحين لجزر مايوركا لمدة موسم سياحى كامل من الشركات السياحية الإنجليزية ، ولم يذهب إليها سائح إنجليزى واحد خلال الموسم .

٢ ـ عندما قامت اليونان برفع الأسعار السياحية تأثرت السياحة فيها بشكل كبير .

٣ ـ عندما قامت فرنسا بزيادة ضريبة المبيعات بنسبة ٢٪ أعلنت أن تطبيقها سيتم بعد ١٢ شهراً .

يتضح مما تقدم أن الدول امتنعت عن زيادة ضريبة المبيعات التى تمس الخدمات السياحية والفندقية وأنها إذا أصدرت قانوناً بهذه الزيادة فإن تطبيقه سيتم بعد فترة طويلة حتى تستطيع هذه المنشآت التكيف مع هذه الزيادة وعدم تحمل هذه المنشآت لأعباء إضافية ويقدر الانخفاض فى الإيرادات السياحية بـ ١٥٪ ـ ١٨٪ لو لم تتحمل المنشآت والشركات السياحية هذه الزيادة .

هل زيادة الضريبة أفضل أم زيادة أعداد السائحين ؟؟

ويمكن ترجمة هذا السؤال لصيغة أخرى هى هل الانخفاض فى عدد السائحين يمكن أن يعوضه الزيادة المقررة فى ضريبة المبيعات ؟ وهل ستظل الحصيلة المتوقعة ٤٠٠ مليون جنيه يمكن أن تتحقق فى ظل انخفاض عدد السياح نتيجة الزيادة فى أسعار ضريبة المبيعات والضرائب والرسوم الأخرى ؟؟ وهل سيؤدى الأمر فى النهاية إلى فقد الدخل من السياحة وعدم تحقيق المستهدف من زيادة الأسعار فى نفس الوقت؟؟ وكم نحتاج من سنوات ومن قوانين لإعادة السياحة إلى ما كانت عليه ، واستعادة ما فقدناه من أعداد السياح ؟؟

السباحة عكس التيار :

إننا نسبح ضد التيار وعكس ما يفعله العالم والدول المتقدمة سياحياً ، إنها جميعاً اتجهت إلى تخفيض الضرائب التى يتحملها السائح أما نحن ففعلنا ومازلنا نفعل العكس .

التوقيت غير المناسب لفرض الضريبة :

رغم تضرر كل قطاعات السياحة من الزيادة فى

ضريبة المبيعات المقررة بموجب القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ ، إلا إنهم لا يعترضون على الضريبة وإنما يعترضون على توقيت فرضها ، فالدول عندما تتجه إلى زيادة الضرائب على السياحة والفنادق تعلن عن ذلك قبلها بعام حتى تعيد شركات السياحة والفنادق ترتيب أمورها ، أما الارتفاع الفجائى فى أسعار الضرائب كما حدث فإن آثاره غير محمودة فى ظل خصوصية نشاط السياحة وطبيعة التعاقدات التى تتم بشأنه وتوقيته فهذا القرار أدى إلى زيادة تكاليف شركات السياحة من ٤٠ ٪ ـ ٦٠ ٪ نتيجة تحملها أعباء هذه الزيادة .

ثانياً : المشاكل الضريبية الناجمة عن تنفيذ هذا القانون واقتراحات علاجها :

إذا كانت المنشآت الفندقية والسياحية قد وافقت على تحمل عبء الزيادة فى الضريبة على المبيعات إنقاذاً للموسم السياحى من الانهيار وحتى لا تفقد السياحة المصرية مصداقيتها عالمياً ، إلا إن هذا الموقف الشجاع المسئول من قبل هذه المنشآت قد أوقعها فى محظور آخر ألا هو عدم اعتراف مصلحة الضرائب العامة بالمبالغ التى تحملتها هذه الشركات والمنشآت باعتبارها تكاليف واجبة الخصم باعتبارها قد تحملت هذه الزيادة فى الضرائب على المبيعات فعلاً نيابة عن السائحين .

والأصل أن ضريبة المبيعات يقع عبؤها على المستهلك وليس على المكلفون ، فإذا تحمل المكلفين هذه الضريبة فإنه يتم رد هذه المبالغ للإيراد وعدم السماح بخصمها لأن شرط خصم هذه الضرائب هو أن يقع عبء هذه الضريبة على الجهات أو المنشآت التى تدرجها ضمن التكاليف واجبة الخصم ومن ثم ستتحمل هذه المنشآت الفندقية والسياحية الزيادة فى الضريبة وفى نفس الوقت لن يسمح بخصمها باعتبارها تكاليف واجبة الخصم وهذا يمثل خسارة مزدوجة بالنسبة لهذه الشركات ولن يوافق أى مراقب حسابات على اعتماد القوائم المالية التى تظهر فيها ضريبة المبيعات التى يقع عبؤها على المستهلك أو السائح باعتبارها تكاليف واجبة الخصم فى المنشآت الفندقية والسياحية كما سوف يعترض الجهاز المركزى للمحاسبات على هذه المعالجة فى الشركات المشتركة التى تشترك فيها شركات القطاع العام أو قطاع الأعمال السياحية والفندقية مع القطاع الخاص أو كانت هذه الشركات من شركات قطاع الأعمال العام ، باعتبار أن تحمل الشركة للزيادة فى الضريبة إهداراً للمال العام وتراخيا فى تحصيله من الشركة الأجنبية فى الخارج وأن من شأن ذلك الإضرار بالشركة وأموالها .

معالجة الضرائب كأعباء واجبة الخصم فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١المعدل :

أ ـ ينص البند (٤) من المادة ٢٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل على أن "يحدد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس

نتيجة الصفقة أو نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقاً لأحكام هذا القانون وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص :

٤ - الضرائب المباشرة التى يدفعها الممول ما عدا الضريبة التى يؤديها طبقاً لهذا القانون .

ولما كانت الضريبة العامة على المبيعات ليست ضريبة مباشرة ومن ثم فإنه طبقاً للنص المتقدم لن يستطيع الأشخاص الطبيعيون خصم الزيادة فى ضريبة المبيعات التى قاموا بسدادها نيابة عن السائحين من وعاء الضريبة الموحدة ومن ثم فإن الإيرادات سوف تتضخم بهذه المبالغ ومن ثم ستدفع عنها ضريبة موحدة تتراوح بين ٢٠٪ - ٤٠ ٪ .

ب - ينص البند (٤) من المادة ١١٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل الوارد فى الكتاب الثانى الخاص بالضريبة على أرباح شركات الأموال على أن يحدد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقاً لهذا القانون ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص :

٤ - الضرائب التى تدفعها الشركة ما عدا الضريبة على أرباح شركات الأموال التى تؤديها طبقاً لهذا القانون .

يتضح من هذا النص أن عبارة الضرائب جاءت على سبيل العموم لتشمل الضرائب غير المباشرة ومنها ضريبة المبيعات إلا إن التكاليف واجبة الخصم طبقاً لأحكام هذا القانون هى التكاليف التى يقع عبؤها عليها ، وضريبة المبيعات ضريبة غير مباشرة يقع عبؤها على المستهلك أو المستفيد بالخدمة أو السائح وهذا يعوق ويحول دون خصم الزيادة فى ضريبة المبيعات التى تحملتها الشركة نيابة عن السائحين حفاظاً على السياحة المصرية باعتبارها من التكاليف واجبة الخصم وتحتاج معالجة التشريعية لسماح خصم الزيادة فى ضريبة المبيعات التى تحملتها هذه الشركات طبقاً لأحكام القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ من وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال .

ج - تفرض الضريبة العامة على المبيعات على ما يؤدى من خدمات فندقية طبقاً للقيمة المدفوعة فعلاً من العميل مقابل تأدية هذه الخدمة وتتضمن القيمة المدفوعة ١٢٪ مقابل الخدمة طبقاً لقرار وزير القوى العاملة والهجرة رقم ١٢٥ لسنة ٢٠٠٣ والتى يتم توزيعها على العاملين بنسبة ٨٠٪ و ٢٠٪ مقابل الكسر أو الفقد أو التلف ، وبذلك تخضع نسبة الـ ١٢٪ لضريبة المبيعات وهى لا تعتبر إيرادات تخضع لضريبة المبيعات طبقاً للتوزيع السابق كما أنها عندما تؤول إلى العاملين تخضع للضريبة الموحدة على المرتبات وما فى حكمها ، ومن ثم تخضع هذه المبالغ للضريبة مرتين مرة للضريبة العامة على المبيعات ومرة أخرى للضريبة الموحدة على المرتبات وما فى حكمها ومن ثم يجب استبعادها من قيمة الخدمة السياحية عند فرض ضريبة المبيعات عليها إضافة إلى المشاكل السابقة فى حالة عدم السماح بخصم الزيادة فى ضريبة المبيعات من

الإيرادات باعتبارها تكاليف واجبة الخصم .

اقتراحات للتحقيق من آثار تطبيق القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ :

١ ـ إعادة النظر فى القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤وإرجاء العمل به لمدة سنة على الأقل .

٢ ـ تعديل القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ بحيث ينص على السماح باعتبار أى زيادة فى ضريبة المبيعات من التكاليف واجبة الخصم فى حالة تحمل الشركة أعباؤها سواء بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو بالنسبة لشركات الأموال .

٣ ـ إرجاء سداد الضريبة المستحقة على هذه الشركات والمنشآت لمدة ستة أشهر مع الإعفاء من أداء الضريبة الإضافية لعدم تعريض هذه الجهات لأزمة سيولة خاصة أن هذه المبالغ لم يسددها السياح وإنما سددتها الشركات نيابة عنهم .

٤ ـ إعادة النظر فى الأعباء والتكاليف الضريبية والرسوم التى تتحملها الشركات والمنشآت السياحية .

٥ ـ استبعاد مقابل الخدمة من المبالغ الخاضعة لضريبة المبيعات لأنها لا تعتبر مقابل الخدمة وإنما تحصل معها ولا تؤول إلى المنشأة .

" مذابح الحضانات فى مصر "

« واستغاثة من أصحاب الحضانات لوزير المالية »

نادية الصباحى

****

عند إنشاء أية حضانة أطفال لابد من الحصول على ترخيص من وزارة الشئون الاجتماعية طبقاً للقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٧٧ بشأن دور الحضانة .

هذه الحضانات لا تخضع لأى نوع من الضريبة باعتبارها من الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب والتى تعفى طبقاً للبند (٢) المادة (٨٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من الضريبة وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى ويقتصر الإعفاء المقرر لهذه الحضانات على ما تحققه من أرباح فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى من الاشتراكات والتبرعات والإعانات وغيرها من الموارد .

هذا وقد صدرت تعليمات تفسيرية رقم (٥) فى ١٩٩٢/١٠/٢٥ من مصلحة الضرائب العامة ـ الإدارة العامة لبحوث الدخل وقد أعفت دور الحضانة من الضريبة على أرباح المهن الغير تجارية .

ثم عدلت المصلحة عن رأيها وأخضعت الحضانات للضريبة بموجب التعليمات التفسيرية رقم (١) طبقاً للمادة ٧١ بند (٣) ق ١٥٧ وتعديلاته الخاصة بإعفاء المدارس الخاصة وذلك فى يناير ٢٠٠٤ هذا مع العلم بأن الحضانات ينطبق عليها المادة ٧١ بند (٢) من القانون ١٥٧ وتعديلاته .

وهنا التساؤل هل يدفع الممول فاتورة التضارب فى الرأى وعدول المصلحة عن رأيها بين الحين والحين ؟

وهل عدم الاستقرار هذا سوف يؤثر على مصداقية المصلحة وتعامل الممولين معها ؟ ويعطى انطباعاً سئاً عن قدرة المصلحة على تفسير القانون أو التعامل معه! وكذلك مصداقيتها فى الوقت الذى أصبح فيه الشعار المعلن لوزارة المالية والحكومة هو المصداقية وكسب ثقة الممولين ومن ثم فإن هذه المظاهر التى تشوه العمل الضريبى وتسئ إليه وتقف عثرة ضد تطويره خاصة أن الحكومة قد اتجهت إلى التعامل مع الممولين بروح القانون أكثر من النص فما بالنا إذا كان النص وروح القانون يستنكران موقف مصلحة الضرائب من هذه المشكلة .

وقد جانب هذا الرأى

الصواب لانعدام مبتغاه وعدم وجود مصلحة مرصودة أو مقصد شرعى أو مصلحة تجلب المنافع ونظراً لأن التفسير السابق الخاص بند ٣ م ٧١ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ وتعديلاته بشأن إعفاء المدارس الخاصة .

أما الحضانات وإعفاء دور الحضانات من الضريبة فيخضع للبند ٢ م ٧١ القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته (الجمعيات وما فى حكمها التى لا ترمى إلى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى) .

ومن ثم فإن هذا التفسير منبت الصلة بالمشكلة محل الدراسة وعدم جواز تطبيق هذه التعليمات بشأن الحضانات ، ومن ثم فإن إخضاع الحضانات للضريبة لا يحقق مصلحة مرصودة ، كما أنه افتقد سنده ومبتغاه لأن تعليم الطفل يجب أن يكون على قائمة أولويات الدولة ، فإذا غابت هذه الحضانات فسيلقى أعباء ضخمة على وزارة التربية والتعليم لاستكمال هذا النوع من التعليم الذى تعجز عن مواجهته فى الوقت الحالى ويرهق ميزانية الدولة بأعباء فوق طاقتها .

ومن ثم لا يحقق هذا الإخضاع أى هدف منظور أو مصلحة مبتغاة أو أى هدف من توفير للدولة .

ونتساءل هل من المعقول والمقبول لأى منطق أن تعفى الجامعات الخاصة والمدارس الخاصة وتخضع حضانات الأطفال للضريبة وبالتالى فإننا نعمل على تشويه الحاضر والمستقبل وذلك عندما تقضى مصلحة الضرائب على الحضانات بإخضاعها للضريبة وتجريم أصحاب الحضانات .

مرفق صورة من التعليمات التفسيرية رقم (٥) بإعفاء دور الحضانة من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية صدرت من المصلحة بتاريخ ١٩٩٢/١٠/٢٥ .

صدرت التعليمات التفسيرية رقم (١) خاصة بإعفاء المدارس الخاصة ولكن بدون سابق إنذار أو إخطار ـ ذكرت المصلحة بهذه العبارة .

مع مراعاة عدم سريان الإعفاء المتقدم على دور الحضانة باعتبار أن هذه الدور لا تعد معهداً تعليمياً بالمفهوم الوارد بنص البند ٣ م ٧١ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته حيث إنها لا تخرج عن كونها إسكاناً مؤقتاً للأطفال واشترط للإعفاء أن تكون جمعية وتدخل ضمن الجمعية المحدد بنظامها الأساسى ـ مرفق صورة من التعليمات .

التعليمات التفسيرية السابقة صدرت فى يناير ٢٠٠٤ وأخضعت دور الحضانة للضريبة الموحدة ... بالرغم من صدور تعليمات تفسيرية سابقة فى سنة ١٩٩٢ أعفت دور الحضانة .

ما هذا التناقض فى التفسير ؟ بالرغم من أن النص القانونى لم يتغير البند

(٢) من المادة ٧١ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته بالنسبة لدور الحضانة .

إلا إن مصلحة الضرائب العامة اجتهدت وحاولت التفسير فكان التفسير خاطئاً ؟.

وبناءً على التفسير للبند (٢) من المادة (٨٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والذى صدر فى ١٠/١٩٩٢/ ٢٥ وأصبحت الحضانة معفاة بنص القانون وبالتفسير الموضح أعلاه من مصلحة الضرائب .

إلا إن المصلحة أصدرت مرة أخرى تعليمات تفسيرية رقم (١) للمادة ٧١ بند (٣) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته بشأن إعفاء المدارس الخاصة .

وأود أن أشير أن الحضانة الإيوائية هى مرحلة إعداد للطفل وتأهيله للعلم وتمهيده للمرحلة الرسمية - مرفق صورة من التعليمات التفسيرية (٥) م ٨٢ ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١

ومرفق صورة من التعليمات التفسيرية رقم (١) م ٧١ بند ٣ ق ١٥٧ وتعديلاته بشأن إعفاء المدارس الخاصة والحضانات ليست مدرسة خاصة .

وألا ينطبق عليها المادة ٧١ بند (٣) ق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته وإنما ينطبق عليها المادة ٧١ بند (٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته ومرفق صورة من مواد القانون .

◇◇◇◇◇◇◇◇◇◇◇◇◇◇◇◇◇

الفصل الثالث

القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته

الإعفاء من الضريبة

مادة (٧١) - يعفى من الضريبة :-

١ - المنشآت الزراعية فيما عدا ما هو منصوص عليه فى هذا القانون .

٢ - الجمعيات وما فى حكمها التى لا ترمى إلى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى .

٣ - المعاهد التعليمية التابعة أو الخاضعة لإشراف إحدى وحدات الجهاز الإدارى للدولة أو القطاع العام .

٤ - أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالى لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافاً إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمس سنوات .

ولم تكتف مصلحة الضرائب العامة بذلك التفسير ... بل امتد إلى أن أخطرت الإدارة العامة لمكافحة التهرب

الضريبى .

بحصر وفحص هذه الحضانات على اعتبار أنها متهربة من أداء الضريبة وفحصت الحضانات بأثر رجعى اعتبارا من سنة ٢٠٠٢ . ماذا يحدث فى بلد ديمقراطية بحكم القانون ... والقانون ١٥٧ لسنة ٨١ وتعديلاته واضحة وصريحة ... وهذه الحضانات لا تخضع للضريبة بنص القانون ... وبالتالى فأين التهرب وأين الجريمة التى تمت من أصحاب الحضانات ؟

ولكن الجريمة الحقيقية هى هجوم مصلحة الضرائب على الحضانات وترويع الأطفال وإصابتهم بالخوف والفزع من هذا الهجوم وهذا الهجوم يسبب عقدة نفسية للأطفال وبسببه يكرهون المراحل التعليمية اللاحقة للحضانة ومن ثم فإن أصحاب الحضانات يوجهون هذه الاستغاثة إلى السيد الدكتور وزير المالية لإنهاء المذبحة وحتى لا يضطر أصحاب الحضانات الخاصة إلى غلقها وتشريد العاملين بالحضانات وتزداد البطالة .

إن الحضانة عبارة عن نظام تربوى يحقق التنمية الشاملة لأطفال ما قبل المدرسة وتهيئتهم للالتحاق بمرحلة التعليم الأساسى ، وتعمل على تهيئة الطفل للحياة المدرسية النظامية فى مرحلة التعليم الأساسى وذلك عن طريق الانتقال التدريجى من جو الأسرة إلى المدرسة ، فإن الهدف من هذه المرحلة هو تنمية مهارات وقدرات الأطفال

●●●●●●●●●●●●●●●●●●●

عن أصحاب الحضانات

محاسب قانونى وخبير ضرائب

مدير عام مصلحة الضرائب سابقاً

نادية الصباحى

●●●●●●●●●●●●●●●●●●●

المرفقات :

١ - صورة من التعليمات مصلحة الضرائب رقم (٥) - إعفاء الحضانات م ٨٢ بند ٢ ق ١٥٧ لسنة ٨١ .

٢ - صورة من التعليمات مصلحة الضرائب رقم (١) - بشأن إعفاء المدارس الخاصة م ٧١ بند ٣ ق ١٥٧ وتعديلاته .

(٥) إعفاء دور الحضانة من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية

مصلحة الضرائب

الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل

السيد الأستاذ مدير عام مأمورية ضرائب بولاق الدكرور والهرم .

تحية طيبة وبعد ،،،

إيماء للشكوى المقدمة من السيدة / .... صاحبة ومديرة حضانة .... ملف ضريبى رقم ...... للسيد الدكتور وزير المالية تتضرر فيها من قيام المأمورية بمحاسبتها عن ضريبة المهن غير التجارية المستحقة عن الحضانة عن السنوات من ١٩٨٥ حتى ١٩٩٠ حيث تعتبر الحضانة معفاة من ضريبة المهن غير التجارية وتلتمس إلغاء المحاسبة .

نتشرف بالإفادة بدراسة الموضوع انتهى الرأى بموافقة السيد الأستاذ رئيس المصلحة بتاريخ ١٩٩٢/١٠/٥ إلى إعفاء دور الحضانة التى تحصل على ترخيص من وزارة الشئون الاجتماعية طبقاً للقانون رقم ٥٠

لسنة ١٩٧٧ بشأن دور الحضانة من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية باعتبارها من الجماعات التى لا ترمى إلى الكسب والتى تعفى طبقاً للبند (٢) المادة (٨٢) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى ويقتصر الإعفاء المقرر لهذه الجمعيات على ما تحققه من أرباح فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمي أو الرياضى من الاشتراكات والتبرعات والإعانات وغيرها من الموارد أما إذا خرجت هذه الحضانات عن نطاق نشاطها الأصلى بأن قامت بنشاط آخر يخضع بطبيعته للضريبة على أرباح المهن غير التجارية أو للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية خضعت لها أرباحه (حكم النقض فى ١٩٧٤/١١/١٧ - ٢٥ - ١٢٣٢ وتعليمات مصلحة الضرائب التفسيرية رقم «٤» للمادة ٧٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والتى تقابلها المادة ٨٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١).

ويلاحظ فى هذا الشأن أن هذه الدور التى تحصل على ترخيص من وزارة الشئون الاجتماعية والمقرر إعفاؤها من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية طبقاً للبند (٢) من المادة ٨٢ المشار إليها لا تخضع لأى نوع آخر من الضرائب إلا إذا أخذت شكل شركة من شركات الأموال فعندئذ تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال طبقاً للمادة رقم ١١١ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

وبناءً على ذلك فإن المصلحة ترى إعفاء دار الحضانة سالفة الذكر من الضريبة على أرباح المهن غير التجارية طبقاً للبند (٢) من المادة ٨٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى ، وذلك مالم يثبت من نتيجة الفحص الفعلى لحسابات الدار بمعرفة المأمورية أو من تقارير وزارة الشئون الاجتماعية نتيجة ممارستها سلطة الإشراف والرقابة على الدار تطبيقاً للقانون رقم ٥٠ لسنة ١٩٧٧ خروج الدار على النشاط المصرح به لها ، بأن مارست نشاطاً آخر يخضع بطبيعته للضريبة على أرباح المهن غير التجارية أو الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ففى هذه الحالة تخضع أرباح الدار للضريبة بحسب الأحوال.

وذلك كله بشرط ألا يكون الموضوع قد أحيل إلى لجنة الطعن الضريبية المختصة فعندئذ يمتنع على المأمورية البت فى الموضوع ، وعلى المتضرر إبداء أوجه دفاعه كاملة أمام اللجنة .

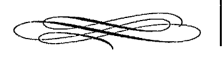
رجاء التفضل بالإحاطة والتنبيه إلى اتخاذ اللازم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

تحريراً فى ١٩٩٢/١٠/٢٥

مدير عام

الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل



فهرس المجلة لعام ٢٠٠٤ م

العدد ٤٢٠ - أبريل ٢٠٠٤ م

كلمة العدد

- السفه الاستيرادى وغياب سيطرة الدولة — رئيس التحرير
- منهجية التوجيه الإسلامى للمحاسبة بين الفكر والتطبيق .
- مشكلات المتابعة ومخاطرها .
- تقرير حول إصلاح ضرائب الدخل فى ضوء المتغيرات المحلية والدولية .
- التقدير الإحصائى للعلاقة بين نمو الصادرات ونمو الناتج الإجمالى بالتطبيق على ج.م.ع.
- التأمين المصرى نحو الحداثة فى عالم متغير (الجات والشراكة الأوروبية والكوميسا وانعكاساتها على التأمين المصرى) .
- قراءات فى كتاب دراسات فى قضايا ومشاكل محاسبة معاصرة .
- ليست بالإعفاءات الضريبية تنمو الاستثمارت بالإسكندرية .
- قاموس تاريخى .

العدد ٤٢١ - مايو ٢٠٠٤ م

كلمة العدد

مشاكل التعثر والمتعثرين — رئيس التحرير

- أثر الدعم التنظيمي على سلوك المواطنة دراسة تطبيقية على مديرى البنوك التجارية .
- المنازعات الضريبية بشأن تحديد الضريبة على المرتبات وما فى حكمها دراسة تحليلية انتقادية .
- رؤية مستقبلية للتنمية السياحية المصرية وجذب الاستثمار السياحى .
- وفاء مستحقات التأمينات لدى بنك الاستثمار القومى بشركات الحكومة قانونى ولكن .
- قاموس مصطلحات .

العدد ٤٢٢ - يونية ٢٠٠٤ م

كلمة العدد

- عودة إلى الإصلاح الاقتصادى — رئيس التحرير
- أثر الدعم التنظيمي على سلوك المواطنة دراسة تطبيقية على مديرى البنوك التجارية .
- نماذج قياس وعاء الضريبة العامة على المبيعات .
- الحساب الختامى وماذا يقول .
- الدين .
- مصر ومواجهة تحديات اتفاقية الجات .
- العلاقة المستعادة لمعالجة تزايد الفجوة بين الإيرادات والمصروفات والمعادلة النشطة لتحقيق المضاعفات النقدية للإيرادات و سيجما لانعدام النفقات .

العدد ٤٢٣ ـ يوليه ٢٠٠٤ م

كلمة العدد

- سيادة الرئيس : تعديل أم تغيير ! بقاء الحال من المحال   رئيس التحرير
- دراسة ميدانية مقارنة لتفعيل دور إدارة الجمعيات الأهلية الداعمة للمشروعات الصغيرة .
- استراتيجية جديدة لتصدير وتسويق المنتجات النسجية فى ظل تحديات اتفاقية الجات .
- نماذج قياس وعاء الضريبة العامة على المبيعات .
- ضريبة الأرباح التجارية وشركات الأموال على نشاط المقاولات .
- مثلث المتابعة المستنيرة .
- أثر الحكم بعدم دستورية نص ضريبى .
- « إصدارات » نظرية المحاسبة الضريبية للضرائب على الدخل .

العدد ٤٢٤ ـ أغسطس ٢٠٠٤ م

كلمة العدد

- ماذا بعد التغيير الوزارى   رئيس التحرير
- دراسة ميدانية مقارنة لتفعيل دور إدارة الجمعيات الأهلية الداعمة للمشروعات الصغيرة (تكملة) .
- استراتيجية جديدة لتصدير وتسويق المنتجات النسجية فى ظل تحديات اتفاقية الجات (تكملة) .
- ضريبة الأرباح التجارية وشركات الأموال على نشاط المقاولات (تكملة) .
- تقييم مدى استخدام نظم المعلومات الاستراتيجية فى اتخاذ القرارات الإدارية « دراسة تحليلية بالتطبيق على قطاع الصناعات الدوائية » .
- ميثاق تعاون بين مصلحة الضرائب العامة وجمعية المستثمرين بمدينة ٦ أكتوبر .

العدد ٤٢٥ ـ سبتمبر ٢٠٠٤ م

كلمة العدد

- سؤال إلى وزير الإعلام ؟؟؟   رئيس التحرير
- تقويم تأثير السياسات الضريبية على اقتصاديات الدول النامية بالتطبيق على الشركات العاملة فى مجال الصناعات الهندسية وصناعة الغزل والنسيج فى كلا من مصر والهند (دراسة مقارنة)
- إطار مقترح للإدارة البيئية بالتطبيق على قطاع الأسمنت فى مصر .
- التخطيط الضريبى
- استخدام نظام الربط الشبكى كأداة لتوفير المعلومات المحاسبية عن المجتمع الضريبى بهدف زيادة كفاءة وفاعلية نظم الرقابة على ضرائب المبيعات .
- تقييم مدى استخدام نظم المعلومات الاستراتيجية فى اتخاذ القرارات الإدارية (تكملة) « دراسة تحليلية بالتطبيق على قطاع الصناعات الدوائية » .

العـــدد ٤٢٦ ـ أكتوبر ٢٠٠٤ م

كلمـــة العـــدد

- دور اتحاد الصناعات المصرية والغرف الصناعية فى ترشيد الاستثمار فى المشروعات الصغيرة والمتناهية الصغر رئيس التحرير
- إطار مقترح للإدارة البيئية بالتطبيق على قطاع الأسمنت فى مصر (تكملة «٢»).
- التخطيط الضريبى (تكملة «٢»).
- إطار لتفعيل دور الضرائب على الدخل فى دعم المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- بحث فى (قانون الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل تطبيقها) .
- قطار الجات ٢٠٠٥ ومصير الركاب .
- إعلان عن (ندوة هامة ينظمها مركز الخليج العربى للاستشارات الدولية) .

العـــدد ٤٢٧ ـ نوفمبر ٢٠٠٤ م

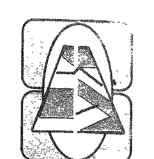
كلمـــة العـــدد

- الحكومة الجديدة فى الميزان رئيس التحـــريـــر
- إطار مقترح للإدارة البيئية بالتطبيق على قطاع الأسمنت فى مصر (تكملة «٣»)
- *اتفاقية الجات وانعكاساتها على مهنة المحاسبة والمراجعة فى الدول العربية .*
- المشاكل الاقتصادية من وجهة نظر رجال الأعمال .
- نحو تطوير السياسة الضريبية فى مصر.
- الضرائب الدولية .
- ضريبة المبيعات ومشكلة تطبيقها على السلع الرأسمالية .
- متطلبات الحكومة الميدعة (سؤال وجواب حول الخصم والإضافة) .
- بنوك وعملاء متعثرون وحكم أفندينا .

العـــدد ٤٢٨ ـ ديسمبر ٢٠٠٤ م

كلمـــة العـــدد

- التشوهات الجمركية إنها تساعد على الاستيراد والإتجار والكسب السريع على حساب الصناعة المحلية رئيس التحـرير
- العوامل المؤثرة فى تغيير مراجع الحسابات فى قطر « دراســة تحليليـة ميدانيـة » ـ *اتفاقية الجات وانعكاساتها على مهنة المحاسبة والمراجعة فى الدول العربية .*
- *معوقات العمل (ضريبة المبيعات) .*
- المشاكل الضريبية لتطبيق القانون رقم ٨٩ لسنة ٢٠٠٤ بزيادة ضريبة المبيعات على المنشآت الفندقية والسياحية .
- " مذابح الحضانات فى مصر " « واستغاثة من أصحاب الحضانات لوزير المالية .



الشركة القابضة

للقطن والغزل والنسيج والملابس الجاهزة

تقدم



- ملابس حريمى
- الوبريات
- المفروشات

تباع بالمعرض الدائم بمقر الشركة القابضة للغزل والنسيج

الإستعلام

٧ ش الطاهر - عابدين ت: ٣٩٠٦٩٤٢ - ٣٩٠٣٢٣٥



المركز الرئيسى ٣ ميدان المساحة بالدقى - الجيزة
تليفونات (٣٣٦٨١٠١ - ٣٣٦٨١٠٧)
فاكس ٣٣٥٢٦٩٧ - ٣٣٦١٣٦٥
موقع الإنترنت www.mohandes-ins.com
بريد اليكترونى mohad@mohandes-ins.com